جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و علوم التجارية

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

الموضوع:

تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية:

«دراسة حالة على مستوى شركة سونطراك- مركبGP1/Z – أرزيو»

من إعداد الطالبة : تحت إشراف الدكتور:

مكرطار زكرياء بوشيخي بحوص

أمام لجنة المناقشة متكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة	جامعة	الصفة
-	-	-جامعة مستغانم	رئيسا
- بوشيخي بحوص	-أستاذ مساعد-أ-	-جامعة مستغانم	مقررا
-	-	-جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/ 2018

فهرس المحتويات

الشكر

قبل و كل شيء نشكر الله عز و جل و نحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم

ووهبنا من القوة و الصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى و إتمام دراستنا و علمنا

المتواضع هذا،

نفعنا الله به و إياكم ,

كما أتقدم بجزيل الشكر و العرفان ، و فائق الاحترام و التقدير

إلى الأستاذ "بوشيخي بحوص" على قبوله الإشراف على هذه المذكرة و على كل النصائح

السديدة و التوجيهات القيمة التي قدمها في سبيل إتمام هذا العمل ,

كما أتقدم بخالص التقدير و جميل العرفان إلى كل أعضاء اللجنة الموقرة على قبول مناقشة

موضوع المذكرة و حضورهم للمشاركة في إثراء جوانبه,

إهــــــداء

أهدي ثمرة جهدي و عملي المتواضع هذا أولا و قبل كل شيء

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحنان و التفاني إلى بسمة الحياة و سر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي

إلى أغلى الحبايب أمي الحبيبة أطال الله في عمرها.

إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

إلى من أشعل مصباح عقلي و أطفأ ظلمة جهلي

و كان لي خير مرشد أبي العزيز أطال الله في عمره.

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي

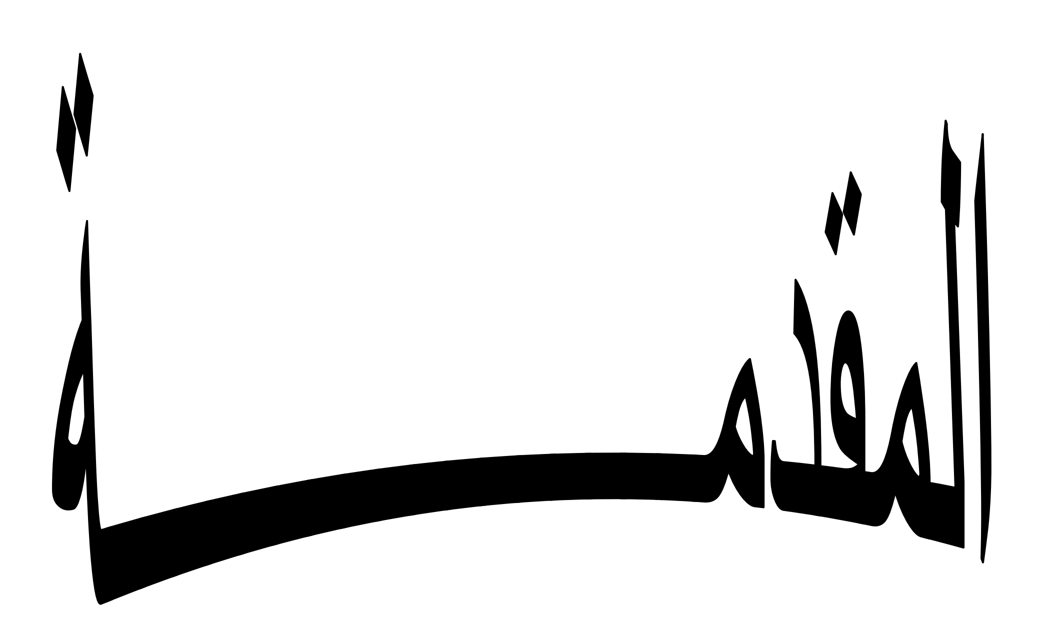
إلى من أنجبتهم الحياة لي و كانوا سندا و عونا خطوة بخطوة اصدقائي.

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة المختصرات

المختصر	شرح المختصر
B13	قارورة بوتان 13 كلغ
B06	قارورة بوتان 06 كلغ
B03	قارورة بوتان 03 كلغ
P11	قارورة بروبان 11 كلغ
P35	قارورة بروبان 35 كلغ


المقدمة

مقدمة:

تعتبر المحاسبة التحليلية من العلوم الاجتماعية بصفة عامة، و العلوم المحاسبية بصفة خاصة، كما تعد من العلوم الحديثة نسبيا و قد أبرزت أهميتها و ضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتضخمها و اتساع حجم المؤسسات و انتشارها بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المؤسسة بكل جزئيات مؤسسة حيث دفعته تلك الحاجة إلى البحث عن طرق و أساليب و أنظمة محاسبية تعتمد على مجموعة من القواعد و المبادئ و الفروض و السياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج و التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات، بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة مؤسسة من ربح أو خسارة.

تكتسي طريقة المحاسبة التحليلية أهمية بالغة للتحكم في التكاليف و تحسين فعالية التسيير، و تنبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف و دراسة هيكلتها و سلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، و إن الهدف الأساسي و الأولي لأي مؤسسة كانت هو الحصول على الأرباح و تعظيم تلك الأرباح، فبدون تحقيق هذا الهدف فإنها لن تستطيع البقاء طويلا، و تستطيع هذه المؤسسات تحقيق هذا الهدف عن طريق تحكمها في أنشطتها بحيث تعطي أفضل منتج و بأقل سعر، فعندما تكون المعلومات عن تكاليف المنتجات و الأنشطة داخل المؤسسة محددة بشكل دقيق، توفر للمسيرين قاعدة صحيحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض هذه التكاليف و التحكم فيها ومن ثم تستطيع المنافسة في السوق مع مثيلاتها من المؤسسات الأخرى.

1. **إشكالية الدراسة:**

يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة و الأدوات الهامة لتقدير التكلفة في قطاع المحروقات تساعدهم على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة و تفصيلية حيث تسمح بمعرفة النتائج الحقيقة و ذلك من خلال التكاليف المختلفة، ومن ثم التعرف على النتائج المحققة على مستوى كل منتوج و كل قسم أو مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة اكبر و أوسع في الدول المتقدمة، حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير و مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام المحاسبية التحليلية في المؤسسة و ما هي الأسباب التي تحول دون تطبيقها في المؤسسات الجزائرية؟

و لتبسيط الإشكالية ندرج الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى ضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية ؟
- ما دور محاسبة التكاليف في اتخاذ القرار داخل المؤسسة ؟
- هل تواجه مؤسسة سوناطراك صعوبات في حال عدم تطبيق المحاسبة التحليلية ؟

2. **فرضيات الدراسة:**

- تعتبر الأعباء و التكاليف عنصرا أساسيا و مهما في أي مؤسسة اقتصادية بحيث تسعى إلى تحديدها و مراقبتها و محاولة تخفيضها بشكل دائم و بالتالي وجود نظام للمحاسبة التحليلية يسمح لها بحساب و تحليل الأعباء و تحديد التكاليف .

- تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة في المؤسسة لكونها تساعد على حساب مختلف التكاليف و تحديد النتيجة من اجل اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة الاقتصادية.
- لم ترقى مؤسسة سوناطراك بالجزائر إلى درجة تقدير لتطبيق المحاسبة التحليلية بالرغم من توفر أنظمة محاسبية سليمة.

3. أهمية و أهداف الدراسة:

- التعريف بمحاسبة التكاليف و إبراز دور أنظمة محاسبة التكاليف في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة.
- معرفة مدى فعالية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- معرفة ما أضافته طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"عن طرق التكاليف التقليدية.

4. المنهج المستخدم:

سيتم استخدام المنهج الوصفي و المنهج التحليلي ليتلاءم مع البحث، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي.

5. مبررات اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع بناءا على عدة أسباب منهما سببين جوهرين هما:

- اختصاصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع
- قلة الدراسات حول موضوع تطبيق المحاسبة التحليلية
- رغبة الباحث في توسيع معلوماته حول تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

6. خطوات البحث:

محاولة الإجابة على أسئلة الموضوع وسعيا لتأكيد صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: سنتطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة التحليلية بحيث ينقسم إلى: 3 مباحث

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية و **الثاني**: أنظمة المحاسبة التحليلية و تبويبها، أما **الثالث**: طرق تخفيض و حساب التكاليف.

الفصل الثاني: سنتطرق إلى طريقة مطورة لحساب التكاليف بحيث يضم الفصل: 3 مباحث

المبحث الأول: مدخل حول محاسبة تكاليف الأنشطة و **الثاني** خطوات و أبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة و كيفية حسابها أما **الثالث** تقييم طريقة محاسبة الأنشطة.

أما الفصل الثالث: سنتناول فيه دراسة حالة على مستوى مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z ارزيو بحيث يضم 3 مباحث:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك و **الثاني** عرض مركب GP1 /Z أما **الثالث** حساب التكاليف و دراستها.

الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

مقدمة الفصل:

يتميز عصرنا الراهن بأنه عصر العولمة و انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض، كما أنه عنصر التطور الهائل في التكنولوجيا و المعلومات، و قد لعبث محاسبة التكاليف دورا هاما و حيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية و الكمية و النقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة الأداء و محاسبة المسؤولية.

كما تقوم المحاسبة التحليلية بدور مهم في إعداد التقارير المالية لكون تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة و خاصة الصناعية، و تهتم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بتجميع و تحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى العناصر التالية:

- **المبحث الأول:** ماهية المحاسبة التحليلية.
- **المبحث الثاني**: أنظمة المحاسبة التحليلية و تبوبها.
- **المبحث الثالث**: طرق تخفيض و حساب التكاليف.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة و حساب التكاليف و تحليلها و مراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للمؤسسة.

المطلب الأول: تعاريف، أهداف و أهمية المحاسبة التحليلية

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق ربح، و هذا يتم من خلال كون الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة تكون أكبر من التكاليف التي تتحملها خلال الفترة المالية، فالتكاليف إذن مفردة مهمة جدا ومن الواجب دراستها و الاهتمام بها بدقة، لكونها تعتبر العنصر الرئيسي و الذي يساهم في تحقيق الهدف من خلال استخدامها بشكل أمثل و بشكل اقتصادي، و محاسبة التكاليف من العلوم التي تساعد إدارة المؤسسة على ذلك.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية

لقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف بتعدد كتبها و وجهات نظرهم بسبب شموليتها من ناحية و مواكبتها للتطورات من ناحية أخرى، لذا فإن تعدد التعاريف يرجع إلى رغبة كل كاتب في إبراز بعض النواحي، و في حقيقة الأمر هم يتفقون جميعا من حيث الدور، و في هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي:

التعريف الأول: «المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها و تحميلها على الأقسام الإنتاجية، و تسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي».[1]

التعريف الثاني: «المحاسبة التحليلية هي تقنية تحليل الأعباء، و المنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، و كذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال».[2]

التعريف الثالث: «هي أحد فروع المحاسبة المالية و كأداة تحكمها بمجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط المستقبل، كما تقوم بتتبع و تسجيل و تحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية».[3]

التعريف الرابع: «هي تطبيقات التكلفة و مبادئ حسابات التكاليف، الطرق و التقنيات لعلم وقت أساليب التحقق من التكاليف، و السيطرة عليها و مراقبتها، و تحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية».[4]

---

[1] رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص1.

[2] AROPPIM et J.poly, comptabilité analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2édition.

[3] إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص23.

[4] عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص13.

إن للمحاسبة التحليلية أربع استخدامات كبيرة و متميزة و هي:[1]

1. تحديدا سعر المبيعات.
2. إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار.
3. تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
4. التسعير الجيد للخدمات.

و من هذه التعاريف يمكن القول أن المحاسبة التحليلية هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ و قواعد محاسبية للوصول إلى النتائج، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

من النتائج التي إليها المحاسبة التحليلية ما يلي:[2]

1. بحسابها للتكاليف و سعر التكلفة تساعد و تسهل على:
   - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، و بهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.
   - تحديد سعر البيع لمنتوجات المؤسسة.
   - مراقبة التكاليف، و بالتالي مراقبة عمل المؤسسة و مسيريها.
2. دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج و الاستثمار و التوزيع و ذلك بـ:
   - تسجيل المصاريف و تخفيضها، التموين، الإنتاج، التوزيع.
   - تسمح بقياس النتائج التحليلية.
   - تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

الفرع الثالث: أهمية المحاسبة التحليلية

إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجد نظام لمحاسبة التكاليف، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة بأهمية وجود هذا النظام فيها.

إن الحديث السابق كان صحيحا و مقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات و التغيرات في بيئة الأعمال إلى قمة الإثارة، مما أدى إلى ظهور أفكار و مفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام ل حاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية، ضرورة لا مفر منها،[3] و ذلك نظرا لتزايد أهمية في الوقت الحاضر وتصاعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات و المعلومات اللازمة للعملية الإدارية، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرارات حتى تستطيع المؤسسة البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة و رفع معدلات الربحية التي تحققها.

[1] François Engel et Frédenic Klets, cours de comptabilité analytique, Mines Paris, 2005, p10.

[2] ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص09.

[3] نور أحمد، و حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003، ص22.

المطلب الثاني: مقومات، وظائف و مزايا المحاسبة التحليلية

سنقوم في هذا المطلب بعرض مقومات، وظائف و مزايا محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: مقومات المحاسبة التحليلية

تتفق معظم أدبيات المحاسبة على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام محاسبة للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، و لهذه المقومات شروط يجب مراعاتها و هي كالتالي:[1]

- ❖ البساطة و الوضوح لمنع حدوث الأخطاء.
- ❖ تقليل عدد الدفاتر و المستندات دون التأثير سلبا على سير العمل و بشكل يحقق الأهداف المحددة.
- ❖ تحقيق المستند أو التقرير أو السجل للهدف الذي صمم من أجله.

و بعد توفر الشروط المفروضة أعلاه يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي:[2]

1. تحديد مجموعة مستندية و دفترية سليمة:

حيث أن تصميم المستندات و مجموعتها الدفترية و دورتها من المقومات الأساسية لأي نظام سليم للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمدها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة بعناصر التكاليف، لغرض تسجيلها و تبويبها و الرقابة عليها، و لا شك أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة (تكلفة المواد، تكلفة اليد العاملة و تكاليف أخرى) دورة مستندية خاصة به، يتم من خلالها حصر تكلفة كل عنصر منها، تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها، ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات.[3]

يقصد بالمجموعة المستندية كل الوثائق التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو تم الحصول عليها من طرف متعامليها، و هي بذلك تكون المصدر الأول للبيانات و التي تحدد نوعية مداخلات نظام التكاليف.

2. تحديد أساس قياس التكلفة:

هذا الأساس لا يقل أهمية و ضرورية عن غيره من الأسس و الأركان اللازمة لتصميم أي نظام للتكاليف، حيث يتم اعتماد أحد الطرق في قياس التكلفة و يكون اعتماد هذه الطرق وفقا للظروف المناسبة للمؤسسة، فقد تكون هذه الطرق إما طرقا تقليدية أو حديثة.

3. تحديد دليل التكاليف:

يقصد بدليل التكاليف إعطاء كل حساب رقما خاصا به، و يمثل دليل التكاليف في الشركات المختلفة الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات، (مراكز التكلفة، وحدات النشاط و عناصر التكاليف).

---

[1] الأخرس عاطف، الهنيني إيمان، حمودة سمير و الجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص30.

[2] محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي –التطبيق و نماذج مقترحة للقياس- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية و المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الأردن، 2009، ص21.

[3] محمد هديب عمر، مرجع سابق، ص21.

4. **تحديد فترة التكلفة:**

في محاسبة التكاليف يجب تحديد الفترة الزمنية و التي تعتبر من المقومات الأساسية.

هذه الفترة يتم فيها حصر التكاليف على أساسها و توزيعها على مراكز التكلفة المختلفة لقياس تكلفة الإنتاج خاصة لأن فترات احتساب عناصر التكاليف المختلفة.[1]

5. **تقارير التكاليف:**

يتكون نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة من ثلاثة أركان رئيسية و هي المداخلات، المعالجة والتشغيل، المخرجات، و يتم تجهيز مخرجات نظام التكاليف من خلال تقارير تقدم لإدارة المؤسسة.

الفرع الثاني: تقارير التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف منها:[2]

1. **الوظيفة التسجيلية:**

تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

2. **الوظيفة التحليلية:**

و تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

3. **الوظيفة الرقابية:**

تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، و لكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، و مقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا و كل عناصر التكلفة، و تحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

4. **الوظيفة الإخبارية:**

ترتبط هذه الوظيفة بالوظيفة السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات و دراسة أسبابها، تخبر الإدارة بهذه النتائج و ذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات و عدم تكرارها.

5. **الوظيفة التحفيزية:**

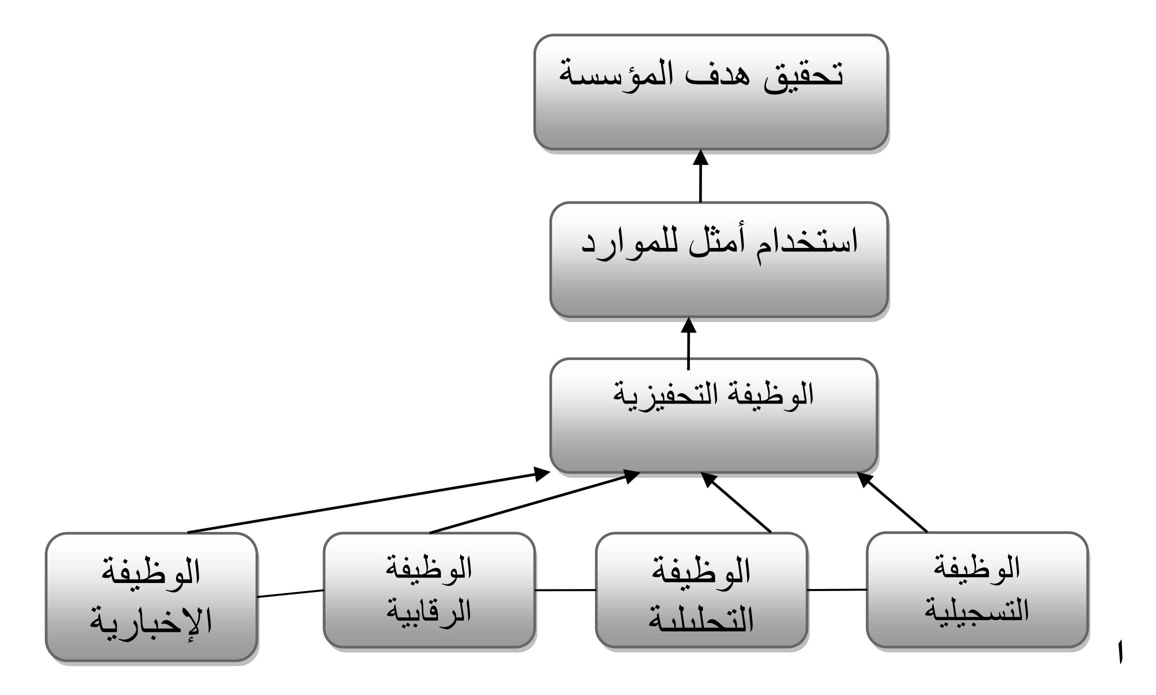
تتحقق هذه الوظيفة بعد انجاز الوظائف السابقة، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذها ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفء و اقتصادي، هذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

[1] الأخرس عاطف، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص31.

[2] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

و يمكن توضيح مما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (I- 01): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص24.

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة و بتكاملها تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة و بالتالي تحقق أهداف المؤسسة.

الفرع الثالث: مزايا المحاسبة التحليلية

تكمن مزايا المحاسبة التحليلية في النقاط المتعددة التالية:[1]

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، و التي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات.
- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسة.
- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات و المناقصات.
- مراقبة و ضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام و أجور و مصاريف صناعية.
- تحديد أسباب الربح و الخسارة في المؤسسة.
- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل و العمليات المختلفة.
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة و ذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

[1] فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 18-19.

المبحث الثاني: أنظمة المحاسبة التحليلية و تبويبها

تتنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعا للتغير في حجم النشاط، و منها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها و تخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة سوف سنقوم في هذا المبحث بعرض أنظمة محاسبة التكاليف و تبويبها.

المطلب الأول: أنظمة المحاسبة التحليلية

تعتمد المؤسسة على نظامينا أساسين لمحاسبة التكاليف و التي تتماشى مع طبيعتها و نوعية منتجاته و أهدافها المرسومة، فقد تتبع نظام تكاليف المراحل، أو نظام تكاليف الأوامر، و لما لهذين النظامين من أهمية كبيرة في محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: نظام تكاليف الأوامر

سنقوم في هذا الفرع بعرض مفهوم نظام تكاليف الأوامر، و مجالات تطبيقه، أهدافه، وخصائصه.

1. **مفهوم نظام تكاليف الأوامر:**

يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المؤسسة بتصنيفها وفقا لمواصفات يحددها العميل، و يقوم نظام تكاليف الأوامر بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي استفادت منها.[1]

2. **مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية:**

تختلف مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر من مؤسسة إلى أخرى، فنجده يختلف في المؤسسة الصناعية عن المؤسسة التجارية و كذلك عنه في المؤسسة الخدماتية و الجدول التالي، يقدم أمثلة لمجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر في هذه المؤسسات.

الجدول رقم (I- 01): مجالات تطبيق نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية

المؤسسة الخدماتية	المؤسسات التجارية	المؤسسات الصناعية
-مهمات التدقيق. -مهام الشركات الاستشارية. -محلات وكالات الإعلان. -القضايا القانونية.	-إرسال الطلبات الخاصة. -الترويج للمنتجات (سلع) جديدة مخزنة.	-تجميع الطائرات. -إنشاء المباني. -صناعة السيارات.

المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص24.

[1] فلاح سلامة المطارنة غسان، مرجع سابق، ص 225.

3. **أهداف نظام تكاليف الأوامر:**

يسعى نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية إلى تحقيق بعض الأهداف، نذكر منها:[1]

- ❖ يمكن إدارة المؤسسة من تحديد نتيجة أعمال كل أمر من ربح أو خسارة.
- ❖ تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف من أجل تحقيقها.
- ❖ الاستخدام الأمثل و بشكل كفء لكل عنصر من عناصر التكلفة عن طريق المقارنة بين التكاليف الفعلية لكل أمر مع التكاليف المحددة مقدما له.
- ❖ استخدام البيانات الخاصة بأوامر إنتاج سابقة في تسعير الأوامر الإنتاجية الجديدة.

4. **خصائص نظام تكاليف الأوامر:**

كما يتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية ببعض الخصائص نذكر منها:[2]

- ❖ أن يكون الإنتاج بطبيعته متنوعا ذا مواصفات يطلبها الزبائن و كل أمر يختلف عن الأوامر الآخر.
- ❖ إن كل أمر إنتاجي له شخصيته المستقلة عن غيره، و قائمة بذاتها و تمثل وحدة التكلفة.
- ❖ يتم الإنتاج بناء على طلبيات محددة من قبل العملاء و ليس بغرض تخزينها.
- ❖ يمر الإنتاج على مراكز الإنتاجية تحددها المواصفات المطلوبة و حجم الطلبية.
- ❖ لا يرتبط تحديد التكلفة للأمر الإنتاجي بالفترة و لكن بالانتهاء من العمل.
- ❖ يتم وفق هذا النظام التوصل إلى تكلفة بعد تحميل نصيبه من التكاليف.
- ❖ يقدم تقرير عند الانتهاء من كل أمر على حدة.

الفرع الثاني: نظام تكاليف المراحل :

سنقوم في هذا الفرع بعرض مفهوم نظام تكاليف المراحل، و أنواع المراحل الإنتاجية، وخصائص نظام تكاليف المراحل.

1. **مفهوم نظام تكاليف المراحل:**

يستخدم نظام تكاليف المراحل الإنتاجية في المؤسسات التي يتصف إنتاجها بالنمطية والاستمرار حيث أن الإنتاج يمر من مرحلة إنتاجية إلى أخرى وصولا إلى الإنتاج النهائي فبعد إضافة عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصاريف) لكل مرحلة إنتاجية و حسب مقدار احتياجها لتلك العناصر و إجراء عمليات التشغيل فيها سيتم إلى الإنتاج النهائي في المرحلة أولا و الذي يحول إلى المرحلة الثانية والذي يعتبر مواد خام للمرحلة الثانية، و بعد إجراء عمليات التشغيل في المرحلة الثانية سيصبح إنتاج خام هذه المرحلة و يحول إلى المرحلة الأخرى و هكذا وصولا إلى مخازن الإنتاج التام.[3]

---

[1] عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق ذكره، ص216.

[2] إسماعيل يحي التريكتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 169، 170.

[3] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص211.

2. أنواع المراحل الإنتاجية:

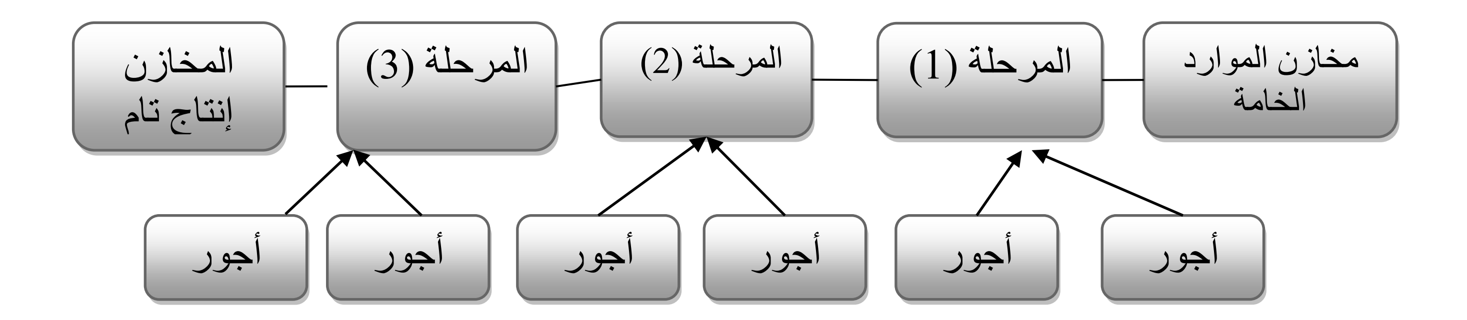
إن المراحل التي يمر بها الإنتاج، تختلف من مؤسسة إلى أخرى باختلاف طبيعة الإنتاج، و لكن و بشكل عام فهناك ثلاثة أنواع للمراحل الإنتاجية.[1]

1.2 المراحل المتتالية:

طبيعة الإنتاج للمراحل المتتالية تتمل في أن عملية الإنتاج تمر على مراحل متتابعة و متتالية و متسلسلة، أي أن الإنتاج يمر في المرحلة الأولى بعد أن ينتهي منها يمر على المرحلة الثانية و هكذا إلى أن يصبح إنتاجا تام الصنع، ثم ينقل إلى المخازن، و من أمثلة ذلك نجد صناعة الغزل و النسيج، صناعة الورق، صناعة الاسمنت...الخ.

و يمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (I- 02): أسلوب المراحل المتتالية:



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص211.

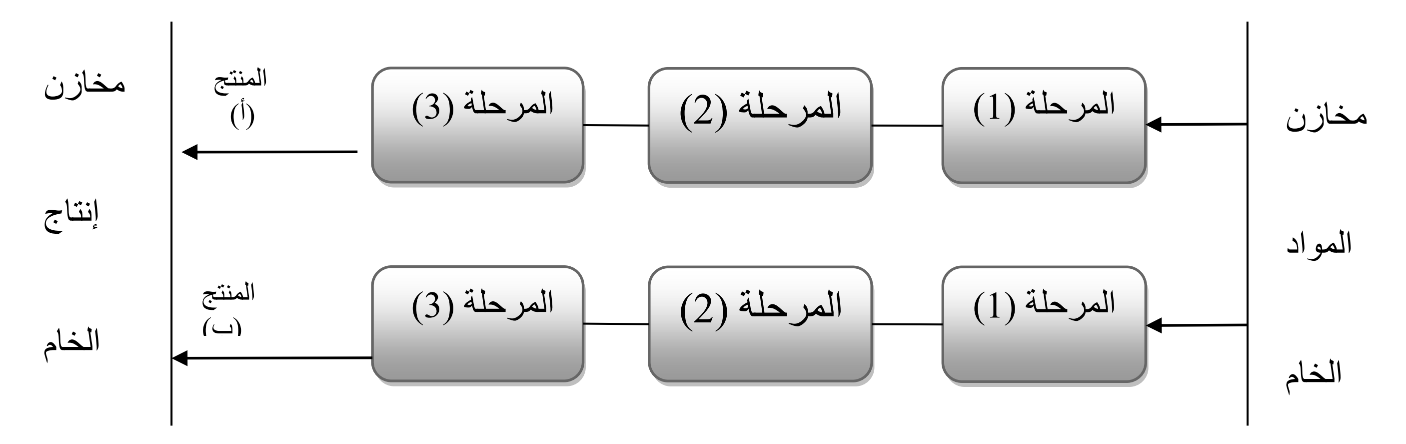
2.2 المراحل المتوازية:

يكون هذا النوع من المراحل في المؤسسات التي تقوم بإنتاج أكثر من منتج في نفس الوقت، وكل منتج يستقل في مراحله المخصصة، حيث يمر كل منتج أو مجموعة منتجات على عدد معين من المراحل، بينما يمر منتج أو مجموعة منتجات بعدد آخر من المراحل، بشرط أن تتم هذه العملية في نفس الوقت كان يمر المنتج (أ) على المراحل 3.2.1 و المنتج (ب) يمر على المراحل 6.5.4، يعتبر هذا الأسلوب شائعا في المنتجات الغذائية.

[1] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص211، 213.

و يمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (I- 03): أسلوب المراحل المتوازية



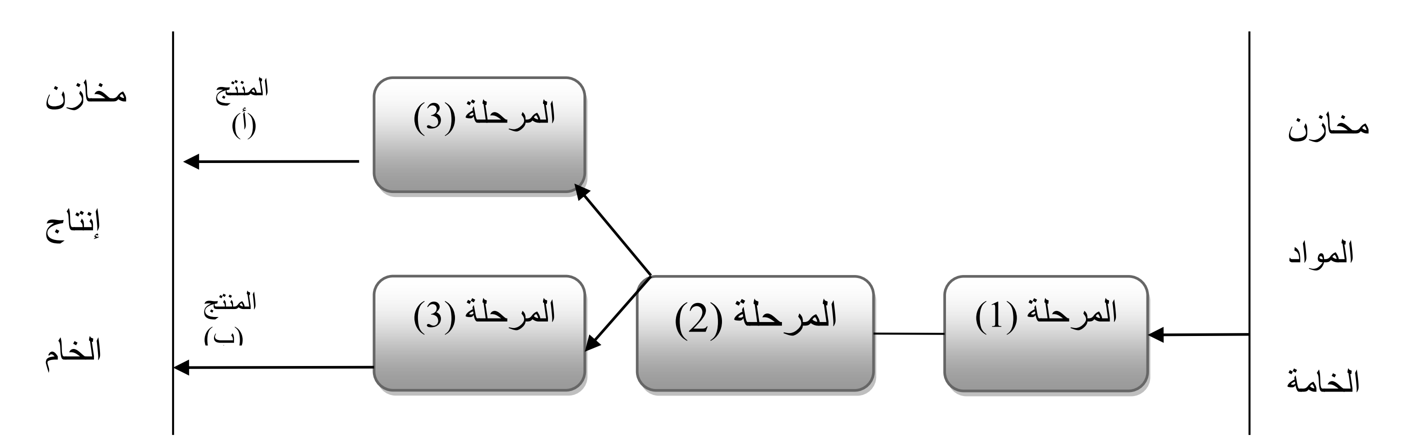
المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص211.

3.2 المراحل المتداخلة:

نجدها في المؤسسات التي يشترك إنتاجها بأكثر من مرحلة و من ثم يصل إلى النقطة حيث ينفصل كل منتج عن الآخر و يذهب كل منها إلى مراحله الخاصة به، و من أمثلة ذلك نجد الصناعات التقليدية و الصناعات الكيماوية.

و يمكن توضيحها بالشكل التالي:

الشكل رقم (I- 04): أسلوب المراحل المتداخلة



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص211.

3. **خصائص نظام تكاليف المراحل:**

يتميز نظام تكاليف المراحل الإنتاجية ببعض الخصائص نذكر منها:[1]

- ❖ تجميع و تلخيص التكاليف لكل مرحلة بهدف تحديد إجمالي التكاليف و تكلفة الوحدة المنتجة.
- ❖ يتم تجميع التكاليف بواسطة تقرير تكلفة الإنتاج لكل مرحلة.
- ❖ التكاليف الإجمالية للمرحلة يتم قسمتها على عدد الوحدات المعادلة أو المكافئة للوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة خلال فترة معينة.
- ❖ الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة يتم احتسابه على أساس ما تعادله من الوحدات التامة.
- ❖ تكاليف إنتاج الوحدات التامة لمرحلة معينة يرحل للمرحلة التالية للوصول في النهاية إلى تكاليف الكلية للإنتاج التام.

المطلب الثاني: تبويبات عناصر التكاليف

إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية و فرعية كل منها يحمل اسما معينا، و ذلك بهدف تسهيل تجميع و تبويب بيانات التكاليف و تسيير قياس تكاليف الوحدات المنتجة و المباعة و تسيير إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

و في هذا الصدد سنحاول عرض أهم التعاريف كما يلي:

التعريف الأول: «التكلفة هي جميع الأعباء المحملة و التي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية».[2]

التعريف الثاني: «التكلفة هي تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي و الحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استلامها فعلا و من ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر و المستقبل».[3]

إن مفهوم التكلفة يعتمد في الحقيقة على الغاية و الهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

الفرع الثاني: تبويبات التكاليف

هناك عدة تبويبات لعناصر التالي سوف نتطرق إليها في هذا الفرع كالتالي:

1. **التبويب الطبيعي (الأساسي):**

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي و هي المواد، الأجور (العمل)، المصروفات(الخدمات الأخرى).

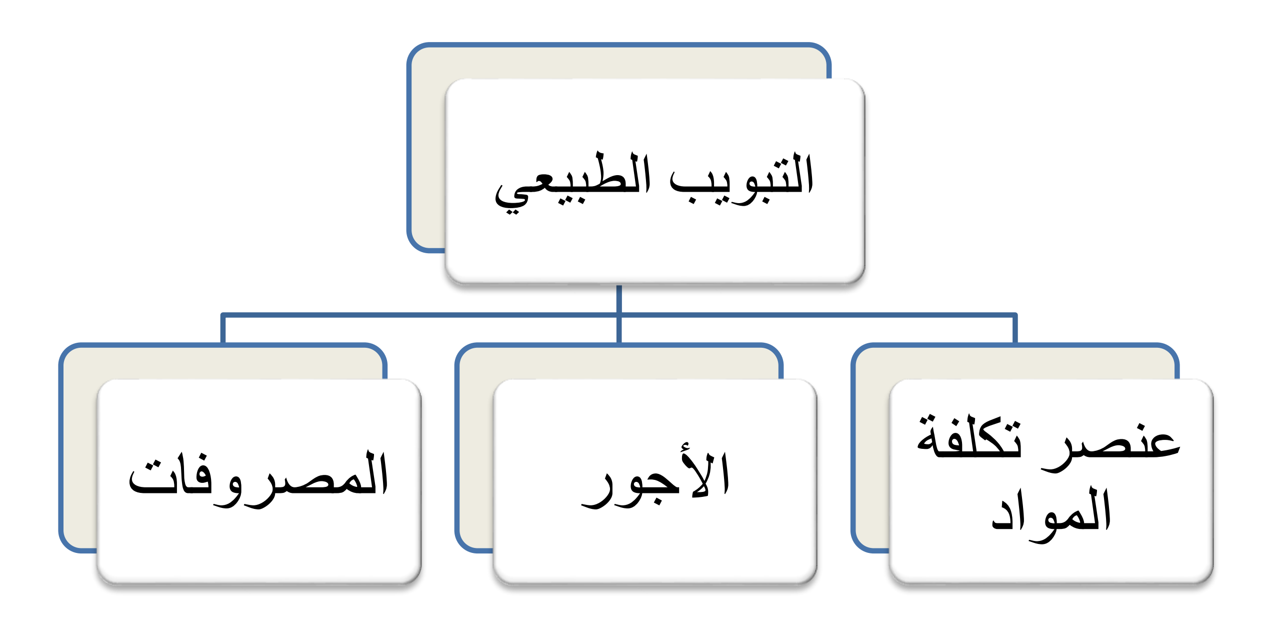
---

[1] صبحي أبو شنف شادي، دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص15.

[2] عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص26.

[3] صلاح الدين عبد المنعم مبارك و عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و الخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008، ص09.

الشكل رقم (I - 05): التبويب الطبيعي



المصدر: يحي التكريتي إسماعيل، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص211.

2.1 **تكلفة المواد**: و هي تكلفة المواد و المستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل و التحويل حتى تصبح منتج نهائيا، و تأخذ المواد أشكالا متعددة منها الخام و منها النصف المصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة و من ثم يمكن تتبعها مثل: الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة و الكرسي، و منها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

3.1 **تكلفة العميل (الأجور)**: و هي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية و مزايا عينية و حصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، و هذه الخدمات قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة.

4.1 **تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات)**: و هي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور و المواد، مثل صيانة آلات و مباني المصنع، واستهلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، و التأمين.

2. **التبويب الوظيفي** :

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات) و إن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:[1]

1.2 **الوظيفة الصناعية**: و هي التي تتخصص في العملية الإنتاجية.

2.2 **الوظيفة التسويقية**: و هذه الوظيفة تهدف إلى تسويق و توزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.

3.2 **الوظيفة الإدارية**: و هي التي تقوم بعملية الإشراف و التنسيق بين مختلف الأقسام.

4.2 **الوظيفة الشرائية (التموينية)**: و هي التي تختص بعملية التموين.

5.2 **الوظيفة المالية**: و هي التي تختص بالعمليات المالية.

3. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى:[2]

1.3 **عناصر التكاليف المباشرة**: و هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، و أهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

2.3 **عناصر التكاليف غير المباشرة**: و هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية و التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، و يمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدات التحميل، و تشمل: المواد الغير مباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

4. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير و الثبات) :

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، و حسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج)، و من خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع و هي موضحة في الشكل التالي:

الجدول رقم (I- 02): تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط.

تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط		
تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف شبه متغيرة (شبه ثابتة)

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص15.

[1] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35.

[2] Carla Mendoza et autre, coûts et décisions, Gualino édition, paris, 2002, P 33.

1.4 التكاليف المتغيرة: و هي تلك التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، و يبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج.

2.4 التكاليف الثابتة: و هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، و من أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين و الإدارة.

3.4 التكاليف شبه المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، و هي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضهما البعض، مثل التكاليف الماء و الكهرباء، والصيانة، و أجور العمل غير المباشرة....الخ.

5. تبويب التكاليف لأغراض الرقابة:

و على وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1.5 التكاليف الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

2.5 التكاليف غير الخاضعة للرقابة: هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و رقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

6. تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

و على وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1.6 التكاليف الغارقة: و هي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

2.6 تكاليف الفرصة البديلة: و هي تلك التكاليف التي لا يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، و أن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

3.6 التكاليف التفاضلية: و هي الفرق بين تكاليف بديلين، و أن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات.[1]

المبحث الثالث: طرق تخفيض و حساب التكاليف

كما هو معروف أن هدف أي مؤسسة اقتصادية هو تحقيق الربح بالدرجة الأولى، و يتوقف تحقيق هذا الهدف على كون إيرادات المؤسسة تكون أكبر من تكاليفها هذا من الناحية المحاسبية، فمن هنا تبرز أهمية المؤسسة بالاهتمام بجانب التكاليف من ناحية تحديدها تحديدا دقيقا، و كذلك العمل إلى تخفضها، فسعي المؤسسة على تحقيق هذا الهدف يتطلب منها استعمال طرق و أساليب تساعدها على تحقيق ذلك.

[1] إسماعيل يحي التريكتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 42- 44.

المطلب الأول: أساليب و طرق تخفيض التكاليف

مع زيادة حدة المنافسة و التطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة مما جعلها تركز على التكلفة، من خلال تخفيضها و التقليل منها، بحيث تعتبر هاتين الأخيرتين أحد أهم اهتمامات إدارة التكلفة، و التي تسعى للبحث عنها من خلال مجموعة من الأساليب و الطرق التي تسمح بتحقيقها و تحديد المستوى الأمثل للتكاليف.

الفرع الأول: التحسين و التطوير المستمر

تعتبر فكرة التحسين و التطوير المستمر بمثابة هدف تطويري للأداء يسعى نحو تنظيم منفعة المستهلك عن طريق العمل على تخفيض التكلفة، لذا فهو يتعلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمؤسسة،[1] فهو يعد من أهم طرق و أساليب تخفيض التكاليف و الرفع من الجودة، و يعتمد على فلسفة إزالة الفقد من كافة الأنشطة و المسارات الخاصة بعملية إنتاجية معينة داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى تطويرها و تخفيض تكاليفها، و يكون ذلك من خلال إحكام الرقابة على تكاليف التخزين من خلال ضبط توقيت استلام المواد اليوم و استعمالها غدا، و ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج إلى تسليمها للزبائن.[2]

الفرع الثاني: التكلفة المستهدفة

ظهرت هذه الطريقة أول مرة في شركة (TOYOTA) اليابانية سنة 1965 ثم تطورت و عرفت إقبالا كبيرا لدى المؤسسات الأوربية و الأمريكية،[3] فتهدف طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية بصفة أساسية إلى تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، و هي تقوم في سبيل تحقيق ذلك بتناول العملية الإنتاجية بصفة متكاملة من داخل المؤسسة و خارجها، مستعينا ببعض النظام الإدارية و الإنتاجية المتطورة و التي تتفق معه في أهمية التركيز على العمل و على إشباع رغباته بتقديم منتجات متقدمة و ذات جودة و تكاليف مناسبتين[4] فطريقة التكلفة المستهدفة كغيرها من الطرق الأخرى لها أهدافها و مبادئها سنوجزها كالأتي:

---

[1] محمد أمين بخاري نجلاء، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004، ص45.

[2] فرزيزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية في الجزائر، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006، ص115.

[3] درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات التسيير و مساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة- أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص285.

[4] محمود محمد راجحان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص58.

1. أهداف طريقة التكلفة المستهدفة:

تهدف طريقة التكلفة المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف و التطوير في المنتجات، كما تهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:[1]

1.1. السعريؤدي إلى التكلفة:

استنادا لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة هداف تكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي، و هذا ما يعبر عنه بالمعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة= سعر البيع – هامش الربح المستهدف

2.1. التركيزعلى العميل:

أي التركيز على المتطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة و الوقت و التي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتوج و العمليات و في نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتوج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3.1. التركيزعلى مرحلة التصميم:

في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج و العملية، لذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة و تخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

4.1. تخفيض تكلفة دورة الحياة:

يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين و العملاء، و تتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

5.1. إدماج سلسلة القيمة:

يعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات و العملاء في طريقة التكلفة المستهدفة.

2. مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة:

ترتكز طريقة التكلفة المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:[2]

- تقوم طريقة التكلفة المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط و الطويل الأجل للتكاليف والأرباح.

---

[1] عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008، ص43.

[2] محمود محمد راجحان ميساء، مرجع سبق ذكره، ص37.

- تؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها كالموردين و الوسطاء و الموزعين.
- تهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين و تجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو تجعل منهم شركاء للمؤسسة أو طرفا أساسيا في عملية التخطيط و التعميم للمنتجات.
- تنادي بأهمية بإنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- تقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- تعتمد على أساس دقيق و صحيح من المعلومات الجديدة من داخل و خارج المؤسسة.

الفرع الثالث: محاسبة المسؤولية

هي نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف و الإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية و محاسبتهم وفق الصلاحيات و المسؤوليات المحولة لهم.[1]

و تقوم على تحديد الأهداف المحددة، و تتم الرقابة على أدائه و تقييم كفاءته و إذا وجدت أي الانحرافات تتم محاسبته.[2]

و لمحاسبة المسؤولية هدف أساسي يتمثل في تمكين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة والمسؤوليين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، و تسمح للمسؤولين باتخاذ الإيرادات الصحيحة داخل المؤسسة، كما توجد مجموعة أخرى من الأهداف نذكر منها:[3]

- يهتم بأسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف و الإيرادات و الأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم و القابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف و الإيرادات.
- تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ و أسس التنظيم و نظم المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و التقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.
- تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث و تقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، و التعرف على الانحرافات و اتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
- يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب و تجميع و تحليل عناصر التكاليف و الإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، و عليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية و الانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

---

[1] جميل الرزي ديالا، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، قسم التجارة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص16.

[2] إبراهيم صباح ناريمان، الصناعية واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، قسم التجارة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص36.

[3] جميل الرزي ديالا، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

- إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات و الرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فعالية.
- إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة و التقارير الرقابية، و لا يتطلب تغييرا في المبادئ أو النظريات، و إنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للمؤسسة.
- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف و الذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في المؤسسة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.
- تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالمؤسسة ألا يمارس و لا يراقب أيا من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ماله من سلطة و ما عليه من مسؤوليات وواجبات، و بالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي نستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

الفرع الرابع: الإدارة على أساس الأنشطة

تعتبر الإدارة على أساس الأنشطة طريقة تهدف إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الإستراتيجية و التنافسية، و بالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة الأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل و الربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيدا للمؤسسات في مجال إستراتيجية المنتج و تغير المنتج و إدارة التكلفة، و يتضمن نظام الإدارة على أساس النشاط تحليل مسبب التكلفة و تحليل النشاط و قياس الأداء، و إن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات و في ظل استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط فإن كلا من الرقابة على التكلفة و القيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة.[1]

الفرع الخامس: أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب

يعتبر أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب من أهم المستجدات في أساليب الإدارة و التي أحدثت شبه ثورة في بيئة الإدارة و الإنتاج، و يرجع ذلك بشكل رئيسي إلى ما حققه هذا الأسلوب من نجاح منقطع النظير في الصناعات اليابانية و ما ترتب عليه من تخفيض التكاليف و زيادة الربحية والإنتاجية، و يقوم هذا الأسلوب على الأداء الفوري لعملية الشراء و الإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة مع استبعاد كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة و حسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة.[2]

فأسلوب الإنتاج في الوقت المناسب مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها نذكرها كالآتي:[3]

---

[1] زرواطي محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية –حالة مؤسسة الصمامات و المضخات (poval) بالرواقية، المدية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009، ص ص 71-72.

[2] نور أحمد و عبيد حسين، و السيد شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 67-68.

[3] عطوي راضية، مرجع سبق ذكره، ص32.

- ❖ إلغاء الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة.
- ❖ صفر عيب.
- ❖ صفر مخزون.
- ❖ سرعة ضبط الآلات.
- ❖ صفر عطب.
- ❖ التسليم في الوقت المحدد 100%.

و تعتبر هذه الأهداف مثالية و من الصعب تحقيقها عمليا إلا أنها تشكل هدفا ينبغي السعي للاقتراب منه و تخلق مناخا للتحسين المستمر و التفوق.

الفرع السادس: إدارة الجودة الشاملة

يقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار و الأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المؤسسة بما يحقق التطوير و التحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات و العمليات، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء و زيادة الإنتاجية و من ثم تدعيم الأداء التنافسي للمؤسسة.[1]

يساعد أسلوب إدارة الجودة الشاملة على تخفيض التكاليف و ذلك عن طريق منع حدوث أخطاء أو عيوب في المنتجات و العملية الإنتاجية.

فإدارة الجودة الشاملة تشمل على مجموعة من الأهداف و المبادئ ستوجزها كالأتي:

1. **مبادئ إدارة الجودة الشاملة:**

تقوم إدارة الشاملة على مجموعة من المبادئ نذكر منها كالأتي:[2]

- ➢ العميل يحدد الجودة.
- ➢ يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس للجودة حين لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد آراء و إنما على بيانات.
- ➢ الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة.
- ➢ الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر.
- ➢ الوقاية هي المفتاح الجوهري لإنتاج جودة عالية و ليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى و دائما.
- ➢ يجب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

2. **أهداف إدارة الجودة الشاملة:**

لإدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأهداف نذكر منها كالأتي:[3]

- ➢ إنتاج منتجات ذات جودة عالية.

[1] نور أحمد، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص73.

[2] عطوي راضية، مرجع سبق ذكره، ص30.

[3] إبراهيم صباح ناريمان، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

- امتلاك المؤسسة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع و بما يتناسب مع احتياجات المستهلك.
- أن تكون المؤسسة مرنة و قادرة على التكيف مع التغيرات، و إجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك.
- العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة و العمل على تخفيض عدد الوحدات المعينة و التالفة في المنتجات تامة الصنع.

الفرع السابع: مقياس الأداء المتوازن

إن مقياس الأداء المتوازن يعد إطارا متكاملا للأداء الإستراتيجي لتنظيم الأعمال، فهو أداة التي تستخدم لنقل و توصيل إستراتيجية المؤسسة إلى الوحدات و المستويات الإدارية المختلفة، و هي أداة لترجمة إستراتيجيات المؤسسة إلى أهداف تشغيلية و مؤشرات عملية تحقق رؤية و مهمة المؤسسة، وأيضا لقياس نماذج التنفيذ في هذه الوحدات و استخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يدعم قوة المؤسسة و موقفها التنافسي، فهو يجمع بين المقاييس المالية و غير المالية و يهتم بالأهداف في الأجل قصير المدى و طويل المدى و يربط بين الاستراتيجيات و العمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف المعنية بتنظيم الأعمال و هم المستثمرون و العملاء و العاملون و المجتمع.

المطلب الثاني: طرق حساب التكاليف و التكلفة النهائية

لمحاسبة التكاليف عدة الطرق في احتساب التكاليف و التكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، و يكمن هذا الاختلاف، و يكمن هذا الاختلاف في
الدقة عند احتساب التكاليف و التكلفة النهائية فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية.

1. **طرق التكاليف الفعلية:**

هي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج أو الخدمات، و يسميها البعض التكلفة التاريخية للدلالة على أنها حدثت فعلا و ليست تكلفة مخططة للمستقبل، و تحتوي على مجموعة من الطرق.

2. **طريقة التكاليف المعيارية:**

هي تكاليف محددة مسبقا و تتميز بصيغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة و قياس قدراتها و إمكانياتها في تحقيق برامجها، و هذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة العناصر التكاليف و ما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل و ليست تاريخية، و يمكن تحديد التكاليف النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة.[1]

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص161.

3. طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة:

هي أحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة و التي تهتم بتحليل الأنشطة و اعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة و التي ساهمت في إنتاجها، حيث تتيح هذه الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق إضافة إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة و لا تؤثر على جودة المنتج.

خلاصة الفصل:

تعد المحاسبة التحليلية من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، و من أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية و النوعية، و التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة و تحسين أدائها باستمرار.

ومن جهة أخرى نجد أنها تكتسح مكانة اكبر **هذه** المكانة هي نتيجة للمهام الحساسة التي تقوم بها كقياس التكاليف المعيارية و كذا قياس المردودية التي تعتبر من أهداف محاسبة التكاليف.

الفصـــــــل الثاني: طريقة مطورة لحساب التكاليف

مقدمة الفصل:

مهما كانت الإيجابيات التي تتمتع بها كل طريقة لتحصيل الأعباء، فهي لا تخلو من نقائص، من بين هذه النقائص نجد دائما مشكل توزيع الأعباء الغير مباشرة الذي يتميز بنسبة كبيرة من العشوائية، و لقد تفطن المختصون في الميدان المحاسبي إلى هذا العائق و ذلك باكتشاف طريقة توزيع الأعباء غير المباشرة على أساس الأنشطة في سنوات الثمانيات و التي عرفت إقبالا كبيرا.

فمن هذا المنطق سنتعرض إلى دراسة مفهوم الأنشطة و مسبباتها و أيضا إلى طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة.

و لذلك قسمنا الفصل الثاني إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول**: مدخل حول محاسبة تكاليف الأنشطة.
- **المبحث الثاني**: خطوات و أبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة و كيفية حسابها.
- **المبحث الثالث**: تقييم طريقة محاسبة الأنشطة.

المبحث الأول: مدخل حول محاسبة تكاليف الأنشطة

محاسبة تكاليف الأنشطة طريقة مطورة اعتمد عليها مؤخرا , سنتطرق في هذا المبحث إلى تفصيل معنى محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: نشأة محاسبة تكاليف الأنشطة

إن محاسبة التكاليف القائمة على الأنشطة ظهرت في الثمانيات من القرن الماضي و إلى يومنا هذا قائمة، و ذلك لأنها طريقة قائمة على أساس صحيح و دقيق.

ظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بداية من عقد الثمانيات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبرت كابلن، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية و ملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد التكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه {Activity basej Costing ABC}[1] و من أول الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، دراسة {Coofer and Kaplan 1987} حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام {ABC } و منذ ذلك الوقت بدأت الشركات الصناعية الأمريكية في تطبيق هذا لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة الخدمات أو المنتجات، و عملية التسعير و تقويم الأداء بالإضافة لم يحققه من الرقابة على التكاليف، و تخصيص لهذه التكاليف بصورة أكثر دقة و مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

و حتى أصبح النظام المبني على أساس الأنشطة على شكله الحالي فقد مر تكونه بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط:

فقد ركزت هذه المرحلة مفهوم القيمة أكثر التحليل المحاسبي و المالي، و هدفت هذه المرحلة إلى تحقيق ما يلي:[2]

- اكتشاف و استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج كاستخدام نظام الإنتاج الفوري.
- تحسين و تعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة و سرعة الاستجابة الزبائن.

بمعنى أن إدارة الأنشطة تصنف الأنشطة إلى قسمين قسم يقوم بتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مع العمل على تطوير هذه الأنشطة و تحسينها، و القسم الثاني يقوم باستبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة التي تصنف قيمة المنتج.

---

[1] أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف النشاط لاستخدامات الإدارية، الإسكندرية: الدار الجامعية لنشر، 2006 ص70.

[2] ماهر موسى درغام، مدى توفير المقومات الأساسية للأزمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعية الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة المجلد خامس عشر، العدد الثاني، فلسطين،2007، ص689.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة.

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن التكاليف التي تم تقليصها أو تقليل منها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة و ارتباطها بالأنشطة.
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

يمكن ذكر أسباب التي ظهرت فيما هذا النظام من خلال تطور المستوى السوقي و ما أفرزه السوق من إحداثيات، تطور تقنيات الإنتاج، تطور نشاطات الدعم.

المطلب الثاني: تعريف محاسبة تكاليف الأنشطة.

هناك عدة تعريفات لطريقة التكاليف المستندة لنشاط من أهمها:

التعريف الأول: هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، و من هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.[1]

التعريف الثاني: تستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، و من ثم يجب أن نسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة، و بالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين التكاليف الأنشطة و المنتج النهائي سواء كانت وحدات أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.[2]

التعريف الثالث: تعريف التكلفة على أساس الأنشطة:[3]

تعتبر التكلفة القائمة على النشاط جزءا أساسيا في عملية التحسين الوظيفي و إعادة هندسة الجهود و الإمكانيات، فهي تقوم برصد البيانات الكمية و بيانات التكلفة و بيانات الوقت و ترجمة ذلك إلى معلومات لاتخاذ القرار.

و هي تقوم بقياس أداء النشاط و أداء العمليات و تحديد تكلفة مخرجات العمليات لأي عمل، و تبين الفرص لتحسين فاعلية و كفاءة أي عملية، و تنبع أهميتها من أن التقويم و التحديد النوعي ليس كافيا فقط كمقياس وحيد لعملية تحسين الأداء، فقد تحدد النوعية بمفردها ما هو الأفضل و لكنها لا تسهم في اتخاذ القرارات الأخرى مثل ما هو الأرخص، و ما هو الأسرع إن تكامل هذين البعدين هو العنصر الحاسم في اتخاذ المتعلق بالعملية بأكملها، و التكلفة القائمة على النشاط هي الآلية التي تقوم بتوحيد وجهتي النظر.

و هي أسلوب للقياس الكمي لأنشطة الأداء و تكلفة استخدام الموارد بما في ذلك المصروفات العمومية، فهي تقوم برصد التكاليف التنظيمية لعوامل الإنتاج و المصروفات الإدارية و ربطها بالأنشطة مباشرة بدلا من تطبيق المخصصات الإجمالية و قد يكون التطبيق صارما كصرامة الحسابات الرياضية الدقيقة.

---

[1] Michel, M. costacconting, 5th édition, Macgaw, Hillbooh, conpany, n.y. usa. 1997. P236.

[2] هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مصر: الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000، ص21.

[3] د.نواف فخر، د. خليل الدليمي، محاسبة التكاليف، عمان: الدار العلمية للنشر و التوزيع، الجزء الأول، 2002 ص385.

المطلب الثالث: أهم المفاهيم المستخدمة في نظام التكاليف المستندة لنشاط.

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على بعض المفاهيم الأساسية المتمثلة في الأنشطة و مسببات التكلفة و أوعية و أغراض التكلفة.

الفرع الأول: الأنشطة

تعرف الأنشطة طبقا لمحاسبة تكاليف النشاط "ABC" بأنها مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداؤه داخل المنظمة، و من أساسيات التطبيق في "ABC" ضرورة تحديد الأنشطة بدقة، ثم بتبويبها في مجموعات متجانسة.[1]

و يتم تحديد الأنشطة عن طريق عمل قائمة بكافة الأنواع المختلفة للعمل داخل المنظمة مثل المناولة، و التعبئة، و التغليق، و الفحص، و غيرها، و نظرا لأن تلك القائمة ستحوي المئات من الأنشطة المختلفة، لذا يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة، و هي خطوة هامة لكونها تنطوي على استخدام مرشحات تؤدي إلى تخصيص عدد الأنشطة و الوصول إلى أوعية تكاليف متجانسة مما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة "أو معدلات التحميل" المستخدمة في عمليات التحميل، و بالتالي يسير من عملية التطبيق.[2]

يمكن القول بوجود معيارين يمكن استخدامها كمرشحات لاختصار عدد الأنشطة في مجموعات قليلة من الأنشطة المتجانسة و هي:

- ❖ **معيار مستوى النشاط:** بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يؤدي هذا النشاط في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، و هو ما يساهم بالتالي في أن تكون الأنشطة داخل المجموعة مترابطة منطقيا.
- ❖ **معيار المسبب لتكلفة النشاط:** بمعنى أنه حتى يصلح نشاط ما للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم هذا النشاط نفس مسبب التكلفة "أو معدل التحميل" المستخدم من قبل باقي أنشطة المجموعة.

و فيما يلي نلقي مزيد من الأضواء على هذين المعيارين:[3]

التصنيف طبقا لنشاط.

طبقا لهذا المعيار يتم تبويب النشاط تحت واحد من المستويات التالية:

- مستوى وحدة الإنتاج.
- مستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية، المنتج.
- مستوى المصنع أو الخدمات العامة.

و يفيد التبويب طبقا لأي ممن هذه المستويات في تسهيل تحديد تكلفة المنتج باعتبار أن تكاليف الأنشطة المرتبطة بكل مستوى منها تتعامل مع شريحة من مسببات التكلفة الخاصة بها و هو ما يتضح من استقراء تفاصيل شريحة المستويات الأربعة فيما يلي:[1]

---

[1] أحمد صالح عطية، مرجع سبق ذكره، ص71.

[2] درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص79.

[3] عماد سيد قطب، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات و ملامح، مصر: دروس الغرفة أولى تمهيدي ماجستير، جامعة الأزهر، 2008، ص31.

أ- **الأنشطة على مستوى الوحدة:**

هي تلك الأنشطة المؤذاة طوال الوقت المنصرم لإنتاج وحدة منتج كما هو الحال في:

- التكاليف الإضافية المرتبطة بأنشطة على مستوى وحدة الإنتاج مثل الطاقة و ساعات تشغيل الآلات.
- التكاليف المباشرة على مستوى وحدة الإنتاج كالمواد المباشرة و العمالة المباشرة.

و كما هو واضح هناك علاقة طردية بين تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة و بين عدد الوحدات المنتجة، بمعنى أن تكاليف الأنشطة تتغير مع تغير عدد الوحدات المنتجة.

ب- **الأنشطة على مستوى الطلبية أو الدفعة الإنتاجية:**

هي تلك الأنشطة المؤذاة طوال الوقت المنصرم لإنتاج طلبية أو دفعة من المنتج، و من أمثلها إصدار أوامر الشراء، تجهيز و تهيئة الآلات لدفعة الإنتاج، الفحص، جدول الإنتاج، المناولة، الشحن، و كما هو واضح فإن التكاليف المرتبطة بالأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية، إلا أنها من ناحية أخرى تكون ثابتة فيما يختص بعلاقتها بعدد الوحدات المنتجة داخل كل دفعة إنتاج.

ج- **الأنشطة على مستوى المنتج:**

و هي تلك الأنشطة المؤذاة كلما كانت هناك حاجة لدعم و خدمة منتجات معينة تقوم المنظمة بإنتاجها، بحيث تصبح تلك المنتجات في صورة صالحة للبيع، و من أبرز أمثلة تلك الأنشطة: إدخال تعديلات هندسية، إدخال تطوير على المنتجات، إدخال تحسينات على إجراءات اختبارات جودة المنتجات، صيانة المعدات و الآلات و غيرها، و تميل هذه الأنشطة و تكاليفها إلى زيادة عدد المنتجات المختلفة.

د- **الأنشطة على مستوى المصنع:**

و هي تلك الأنشطة المؤذاة بهدف دعم و خدمة العمليات التي تتم على مستوى المصنع ككل و هي أنشطة تقدم على مستوى المنظمة في مجموعها على مستوى منتج بعينه و من أمثالها: إدارة المصنع، برامج خدمة البيئة، و الأمن.

هـ- **التصنيف طبقا لمستوى مسبب التكلفة:**[2]

الملاحظ من العرض السابق أنه من بين أربعة مستويات للنشاط، يوجد ثلاث منها تنطوي على أنشطة يمكن ربطها بالمنتج بصورة أو بأخرى، و هي الأنشطة على مستوى الوحدة و الدفعة و المنتج.

و يعني ذلك إمكانية قياس من قبل المنتجات كل على حدة على الأنشطة المختلفة، و هو ما يطلق عليه نسبة أو معدل الاستهلاك، و يمكن تعريف نسبة الاستهلاك بأنها مقدار ما يستهلكه المنتج من كل نشاط.

[1] نصر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006، ص56.

[2] Carla Mendoza, op.cit , 61

الفرع الثاني: أغراض التكلفة

غرض التكلفة، هو وحدة يتم تجميع و تحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات "منتج أو خدمة" أو وحدة تنظيمية "قسم وظيفة"، و هو في نفس الوقت يعبر عن الشيء معرفة تكلفته، سواء كانت منتجات، أو عملاء، أو فترات توزيع، أو مجالات وظيفية.[1]

و يتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة قد يكون نهائيا أو متوسطا، غرض التكلفة النهائي هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف و من أبرز خصائص أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المنطقة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

أما غرض التكلفة المتوسط فهو نشاط يتم داخل المنظمة و يستفيد تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المنظمة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

الفرع الثالث: أوعية التكلفة:

لأغراض تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفاصيل يتم عنده تجميع و توزيع التكاليف هذا المستوى قد يتعلق بنشاط واحد، أو بمجموعة متجانسة من الأنشطة و في الحالة الأخيرة يمكن القول إن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة، و ذلك باعتبار أن مجموعة الأنشطة المتجانسة تخلق مراكز تكلفة متجانسة، مما يسهل بدوره عملية تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة تثير مشكلة هامة في العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة لدرجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أو أرقام التكلفة بصورة سليمة و كذا لا تكون مبالغا فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة و العائد، و الحل هو أن يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشمل عليها، و بين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.[2]

الفرع الرابع: مسببات التكلفة

يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس بعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل وعاء تكلفة و هو معامل يستخدم في قياس الموارد و التكاليف المستنفدة و يحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة في التطبيق العلمي، توفر مسببات التكلفة "أو معدلات التحميل بالمعني المألوف" جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها.[3]

و حتى يتحقق ذلك، يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها، و بين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

---

[1] أحمد صالح عطية، مرجع سبق ذكره، ص78.

[2] أحمد صالح عطية، مرجع سبق ذكره، ص79.

[3] أحمد صالح عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-82.

بالإضافة إلى ذلك، لا تخفى أهمية دراسة الآثار السلوكية لاختيار مسبب تكلفة معين نتيجة تأثيره المحتمل على سلوك العاملين إذا ما أحسوا أن تقييمهم سيتم بطريقة ما على أساس مسبب التكلفة المختارة.

أحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، و في هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصص تكاليف يطلق عليها "مسببات التكلفة البديلة" هي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.

و عند اختيار مسببات التكلفة يجب مراعاة عامل "تكلفة القياس" بمعنى أنه في ظل نظام "ABC" تكون هناك فرض لاستخدام عدد كبير جدا من مسببات التكلفة، لذا فإنه كلما أمكن يتعين مراعاة اختيار تلك المسببات التي تعتمد على معلومات متوافرة بالفعل، حيث إن المعلومات غير المتاحة يمكن إنتاجها، غير إن عملية الإنتاج في هذه الحالة ستزيد من تكاليف نظام المعلومات الخاص بالمنظمة.

و في ما يلي جدول لبعض مسببات التكلفة على سبيل المثال:

جدول رقم (**II-01**): بعض الأمثلة على مجمعات التكلفة.

النشـاط	مـولـدات التكلفـة
تشغيل الآلات	ساعة عمل آلة.
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص29.

المبحث الثاني: خطوات و أبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة و كيفية حسابها.

إن طريقة التكاليف المستندة لنشاط، تعتمد على خطوات أساسية، لتحميل التكاليف غير مباشرة إلى المنتجات أو الخدمات النهائية، و لها أبعاد غير تحديد النتيجة التحليلية لكل منتج، كتزويد الإدارة بمعلومات ترتكز عليها الإدارة في اتخاذ قرارات إستراتيجية، لكن يعاب على طريقة التكاليف المستندة لنشاط أنها تكلفة تطبيق نظامها مكلف كما أن طريقة لكيفية حسابها.

المطلب الأول: خطوات تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على ثلاث خطوات أساسية تتمثل في ما يلي:

الفرع الأول: تحديد الأنشطة.

يعتمد "ABC"أسلوب على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة، كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط و وحدة المنتج، و هذا ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام و تنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع و التكاليف الخاصة بكل نشاط.

و يتم ذلك عن طريق الدراسة و الإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات و القيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها و خاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات و النشاطات الأخرى، و ذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة و ترتيبها حسب أهميتها و استبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبيا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة.[1]

و من أهم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال:

إعداد أوامر الشراء، شراء المواد الأولية و القطع، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح و صيانة.

الفرع الثاني: تحديد تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج "المورد" التي أمكن تتبعها، و تبين أنها تخص و تشكل هذا النشاط.

و يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة و يعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

[1] هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص27.

و يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد و مخرجات كل نشاط، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط "مسبب التكلفة" و الذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج "الموارد" لكل وحدة من مخرجات النشاط.[1]

الفرع الثالث: تحديد مسببات التكلفة

بعد الانتهاء من دراسة و تحديد الأنشطة و تكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة و التي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، و بالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، و الهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات و غيرها من مواضع التكلفة و تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، و من ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، و ينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة. و من خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية و هذا انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم و إنما لتنوع المنتجات و تعقد العمليات[2].

شروط اختيار مولدات التكلفة: يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن و ذلك دون انحراف على مجال الدقة المرتقبة، و هناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها، قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة و يكلف و يعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة و هي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تجميع بيانات مولدات التكلفة "**تكلفة القياس**".

الفرع الرابع: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات.

بعد تحديد تكلفة الأنشطة و تحديد المسببات و العدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة و ذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة تتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية و ذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة و سير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، و يكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج.[3]

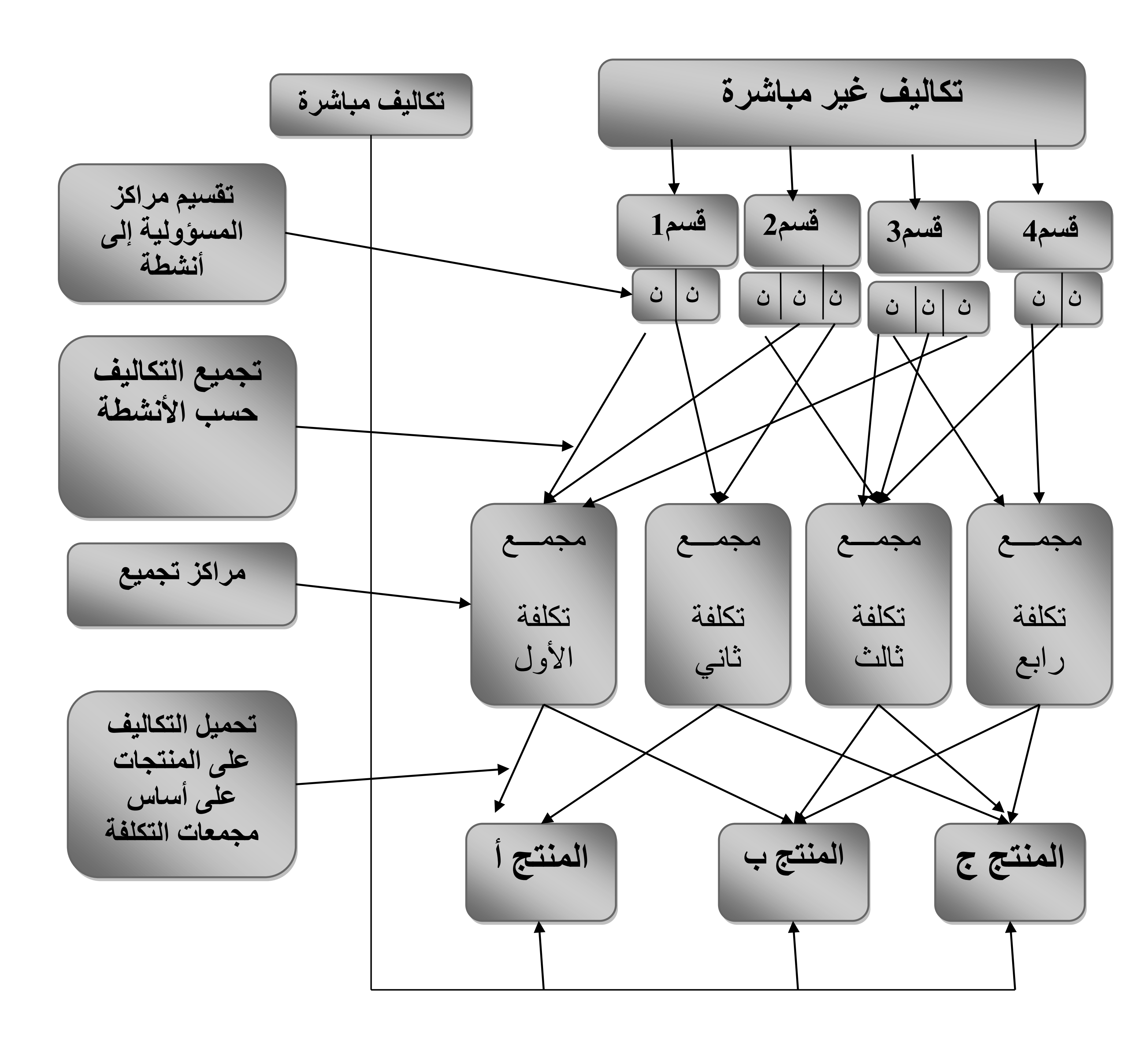
---

[1] هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص28.

[2] طلال جيحان العلكاوي، تقييم آثار و معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، الأردن: مجلة البصائر، جامعة البترا الخاصة، المجلد، 08، العدد 01، أفريل 2004، ص65.

[3] هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 32،33.

الشكل رقم (II - 01): منهجية حساب النتيجة النهائية لطريقة "ABC":



Soures : Toufik Saada Alain Burloud Cloude SIMON Comptabilité analaltytique et contrôle de gestion, 2008, P116.

المطلب الثاني: أبعاد تطبيق المحاسبة على أساس الأنشطة.

تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة ليشمل أبعادا و أغراضا أكثر من مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة و ينطوي هذا النظام على بعدين أساسين و هما بعد تخصيص التكلفة و الذي يتضمن معلومات عن تكلفة الموارد و الأنشطة و المنتجات و العملاء، و بعد العمليات الذي يتضمن معلومات تفصيلية سواء كانت مالية أو غير مالية عن كل نشاط من الأنشطة و عن سبب أداء كل نشاط و كيف تم أداؤه، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المؤسسة في تفسير و تحسين أداء النشاط.

الفرع الأول: بعد تخصيص التكاليف

يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة أساسية و هي أنه طالما أن كل أنشطة المؤسسة توجد في الواقع للمساعدة في إنتاج و تسويق المنتجات و الخدمات فإنه يجب تضمين كل التكاليف المتعلقة بالأنشطة إلى تكلفة المنتج، و أنها تقريبا قابلة للتجزئة أو قابلة للانفصال، لذلك فإنه يمكن تقسيمها إلى أجزاء و نسبتها إلى منتجات فردية أو مجموعة منتجات أو خدمات مقدمة و بعبارة أخرى فإن المنتجات أو الخدمات المقدمة تستهلك الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، و الأنشطة تستهلك الموارد و لما كان نظام التكاليف المبني على الأنشطة يرتكز على محاولة ربط التكاليف بالمنتجات أو الخدمات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من بنود التكاليف غير المباشرة فإن هذا يحقق هدفين أساسين هما:[1]

- عدالة و دقة قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات.
- القضاء أو تخفيض مشاكل تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، خاصة و أن غالبية التكاليف في المنشآت الخدمية تعتبر تكاليف ثابتة و غير مباشرة وفقا لمفهوم نظم التكاليف التقليدية.

الفرع الثاني: بعد العمليات.

يساعد تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الإجابة عن العديد من الأسئلة، و لعل من أهمها:[2] ما هي الأنشطة التي تستهلك الموارد؟ و ما هي نوعية الموارد المطلوبة لأداء كل نشاط؟ و في أي الأنشطة توجد فرص خفض التكلفة؟ و يترتب الإجابة على هذه الأسئلة توفير معلومات مالية و غير مالية تفيد في اتخاذ العديد من القرارات مثل التسعير و التصميم و تطوير المنتج أو الخدمة، و هذه المعلومات تبين مسببات أداء الأنشطة "مسببات التكاليف" و كيفية أداء الأنشطة "مقاييس الأداء" و لذلك فهي معلومات مفيدة في مجال تفسير النشاط و الأداء، و هذا يساعد على زيادة فرص تحسين الأداء إن المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة عن العمليات و الأنشطة و ما يتعلق بهما من مسببات التكلفة أو مقاييس الأداء التي تصف العمل الذي يتم إنجازه، و النتائج المحققة لكل نشاط من حيث التكلفة و الوقت و الجهد و غير ذلك تتيح له الوفاء بمتطلبات جهود عملية التحسين المستمر و التي ترتكز أساسا على الأنشطة التي تعتبرها بؤرة الاهتمام بالنسبة لأي عملية تحسين منشودة.

إن مسببات التكاليف تفيد في توفير المعلومات المتعلقة بأداء و تكاليف كل نشاط من أنشطة المؤسسة، و يمكن استخدام هذه المعلومات لأغراض تخفيض التكاليف من خلال الخطوات و الإجراءات:

---

[1] صالح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص39.

[2] مرجع سبق ذكره، ص40.

- ❖ الاهتمام و التركيز على الأنشطة المستهلكة لأكبر قدر من الموارد أي تسبب حدوث أكبر للتكلفة "طبقا للأهمية النسبية".
- ❖ تحليل فعالية هذه الأنشطة لتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة للمستنفدين الداخليين أو الخارجين بمعنى تحديد من يستفيد من مخرجات الأنشطة و تحديد مدى أهميتها للمستفيد.
- ❖ تحديد مدى إمكانية تقليل أو إلغاء هذه الأنشطة من عدمه، و دراسة الآثار المترتبة عن ذلك.
- ❖ إذا ثبت من الدراسة عدم إمكانية إلغاء هذه الأنشطة فإنه يجب دراسة الطرق و الأساليب التي تجعلها أكثر فعالية.
- ❖ و يرد عدد من الباحثين بأنه إذا تم تحليل العمليات و الأنشطة و تم تحديد التكاليف التي لا تصنيف قيمة ثم استبعاد الأنشطة التي تتسبب في هذه التكاليف فإن التكلفة سوف تنخفض تلقائيا.

المطلب الثالث: حساب التكاليف باستعمال طريقة الأنشطة

تتم حساب التكاليف من خلال إتباع الخطوات التالية:

1. **تسجيل و تبويب التكاليف الغير مباشرة:**

و يكون على مستوى مراكز التكاليف و التي تنشأ حسب درجة دقة المعلومات المراد الحصول عليها.

2. **وضع قائمة الأنشطة:**

يتم تحميل التكاليف الغير مباشرة إلى الأنشطة و يتم وضع عامل يفسر التغير الذي يحدث لكل نشاط مؤشر تكلفة و تجمع كل الأنشطة التي لها نفس المؤثر في مركز التجميع الموحد و يسمى كذلك بالقسم المتجانس و بالنسبة لتحميل الموارد على الأنشطة يمكن أن يكون دون حسابات أولية إذا كان هناك ارتباط بين أعباء و النشاط.

3. **اختيار المؤشرات:**

يمكن أن يكون المؤشر معبرا عنه بعدد الوحدات "ساعات، منتجات"، أو متعلق بعدد السلاسل التي أنطلق العمل بها، أو عدد مصادر مكونات منتوج ما، حيث يستعمل هذا المؤشر في تحميل تكلفة النشاط على المنتوج إلى جانب تغيير تكاليف الأنشطة و حسابها و من بين المؤشرات المستعملة نجد:

- ❖ عدد المراجع أو مصادر أو مكونات منتوج ما و يتعلق بالأنشطة، تبادل للطلبيات، استقبال الطلبيات، حسابات الموردين.... الخ.
- ❖ عد طلبيات الزبائن، و المتعلق بالأنشطة، الفوترة، المتابعة...الخ.
- ❖ عدد النماذج: أبحاث، دراسات، إشهار... الخ.

4. تجميع الأنشطة من خلال المؤشرات:

يهدف تكوين مركز تجميع أو مركز أنشطة بحيث في كل مركز يكون للأنشطة نفس المؤشر، و بذلك فإن الأعباء الغير مباشرة الموزعة في المرحلة الثانية على الأنشطة توزعها عن طريق مؤشر.

5. حساب تكلفة المؤشر:

و تتم وفقا للعلاقة التالية

عدد المؤشرات/كلفة المؤشر= المواد المستهلكة

6. تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات:

و هذا على أساس مؤشر التكلفة الذي يلعب نفس دور وحدة العمل المعروفة في الطرق التقليدية و يتم توضيح الخطوات السابقة من خلال الشكل المقترح السابق.

المبحث الثالث: تقييم طريقة محاسبة الأنشطة

لتقييم طريقة محاسبة الأنشطة عدة طرق قمنا بتفسير كل طرقة على حدى.

المطلب الأول: إضافات عامة لطريقة محاسبة الأنشطة.

إن لطريقة محاسبة الأنشطة العديد من الإضافات العامة سنجزها بالشرح.[1]

1. **طريقة اقتصادية مفهومة من الجميع:**

حسب بيار لورينور "P lorino" فإن طريقة الأنشطة لغة تكاليف مزدوجة اقتصادية عملياتية تسهل من اتصال المسيرين و العمليين و تنمي علاقة التعاون و الترابط بينهما.

2. **طريقة ذات دقة عالية:**

من خلال عدم الاكتفاء بالأقسام و المراكز في الطرق التقليدية التي توزع عليها التكاليف نجد طريقة الأنشطة تمثل درجة عالية من الدقة و المرونة عن طريق البحث في كل مركز أو قسم على مختلف الأنشطة المكونة له.

3. **استعمال مؤشرات تكلفة عديدة:**

تستعمل محاسبة الأنشطة مؤشرات متعددة أكثر تنوعا حسب الأنشطة حيث تجسد هذه المؤشرات العلاقة النسبية بين الأنشطة و مواضع التكلفة.

4. **طريقة تتجاوز مجرد معرفة التكاليف:**

لا تعتبر طريقة الأنشطة مجرد أداة للتحكم في التكاليف بل تتحدى لتصبح إحدى مركبات التسيير "قياس الأداء" نظرا لتعدد مواضع التكلفة التي تعالجها و عدد المتعاملين الذين تشركهم و عدد المؤشرات المستعملة.

5. **اعتماد تنظيم أفقي للمؤشر:**

تنفذ محاسبة الأنشطة في سياق تنظيمي أفقي يغلب عليه منطق العمليات و تقاس فيه الأفعال بمدى فعالية العمليات في إرضاء الزبائن، و هذا بالمقارنة مع الطرق التقليدية المرتكزة على نظام عمودي للمؤسسة على أساس الوظائف أو مراكز المسؤولية.

6. **إنشاء هندسة مرنة متجانسة:**

يتم من خلال النشاط تشكيل كل مستويات التجميع من مراكز مسؤولية وظائف، عمليات، مشاريع ....الخ.

7. **تساؤل و إجابة حول مفهوم القيمة:**

عن طريق سلسلة القيمة يمكن لمحاسبة الأنشطة التأكد ما إذا كانت التكلفة في توافق مع الخدمة المقدمة، و ذلك من خلال العلاقة المباشرة بين الأنشطة المنجزة من جهة و خلق القيمة من جهة أخرى داخل المؤسسة و تكون القيمة نقدية في حالة الزبون و إشباع اجتماعي في حالة خدمة عمومية.

8. **تنوع القرارات المتخذة:** بواسطة تطبيق نظام محاسبة الأنشطة يتم التنوع في القرارات المتخذة من خلال المعلومات المتوفرة و المتعلقة أساسا بـ:

- ❖ تخفيض التكاليف من خلال تقسيم الأنشطة و تحليل المؤشرات المستعملة.

---

[1] بوعمامة سهيلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 58، 59.

- ❖ المقارنة على نفس الأسس بين مختلف الوحدات كالوكالات أو مختلف المؤسسات.
- ❖ التضيع لدى الغير و تنظيم المؤسسات في العمليات تقدم القيمة للزبائن.
- ❖ تحسين الأنشطة التي تخلق القيمة.

المطلب الثاني: إشكالية تطبيق طريقة محاسبة الأنشطة

من خلال تتبعنا لطريقة تكاليف الأنشطة اتضح أنه يمكن أن تقدم معلومات تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات السليمة أكثر دقة من الطرق التقليدية إلا أن هذا لا يعني أن هذه الطريقة تخلو من بعض النقائص نظرا لقصورها في بعض الأحيان عن تقديم حلول في ميدان التسيير.

و يمكن حصر بعض الإشكالات في ما يلي:

1. عند ارتفاع تكلفة منتوج ما في المؤسسة يصبح من الصعب معرفة ماهية التكاليف التي يمكن إلغاءها أو إنقاصها؟ خاصة إذا كانت التكاليف المتغيرة مختلطة بتكاليف ثابتة، إن تعتبر هذه الأخيرة تكاليف هيكلية لا يمكن تجنبها أو إلغاءها بسهولة.
2. عند اتخاذ القرارات الإستراتاجية و المتعلقة أساسا بأسعار البيع، الكميات و النوعيات فإنه من الصعب تطبيق هذه الطريقة لأننا لا يمكننا تعيين نقطة التعادل أو تحديد الهوامش من التكلفة المتغيرة أو الثابتة.
3. فاعلية المعلومات و مدى ملائمتها لاتخاذ القرار يكون في بعض الأحيان يمتاز بالقصور، لأن التكاليف المحملة على الأنشطة جزء منها يعتبر ثابت بطبيعته و من ثم يظهر انعكاس على ملائمة تكلفة الوحدة المتحصل عليها من خلال هذه الطريقة.[1]
4. إضافة تكاليف معتبرة للمؤسسة عن تطبيق هذه الطريقة و تتعلق أساسا بالبرامج المعلوماتية، تكاليف جمع و معالجة البيانات و المعطيات، و توظيف الإطارات المتخصصين ....الخ.
5. يجب القيام بتقسيم موضوعي لتأثير تطبيق هذه الطريقة على المؤسسة من حيث الايجابيات و السلبيات المتوقعة قبل المباشرة في بداية تنفيذ برنامج تطبيقها، كما يجب التأكد من قيمة و دقة المعلومات المتحصل عليها من ورائها لاتخاذ القرارات الفعالة.
6. إن تطبيق طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة الـ "**ABC**" يتطلب استثمارا من حيث رأس المال، الوقت، التكلفة و لدى يجب توفر دعم ملموس من طريق الفاعلين في المؤسسة و خلق بيئة أو محيط قابل للتأقلم من المتغيرات الداخلية و الخارجية، بغض النظر على العوائق الفردية التنظيمية أو المؤسسية التي قد تعرقل أو تواجه تطبيق هذا النظام، و العمل على حل كل المشاكل التي قد تواجه تطبيقه.
7. إمكانية عدم توافق نظام محاسبة الأنشطة مع مبادئ المحاسبة العامة، خاصة بالنسبة لبعض التكاليف التي وجب تحميلها على المنتوجات غير المتعلقة بالإنتاج، في حين الطريقة التقليدية تعتبرها تكاليف إنتاج غير مدمجة و لا تحمل على المنتوج، كما نجد العديد من المؤسسات التي طبقت نظام محاسبة الأنشطة تستعمله كنظام إضافي لإعداد التقارير الداخلية فقط، و تستعمل الطرق التقليدية في حساب تكاليف الإنتاج.

---

[1] بولقصيبات محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص75.

كما تجدر الإشارة هنا إلى أن تطبيق نظام محاسبة الأنشطة الذي يساهم في التسيير على أساس الأنشطة يمكن أن يدعم التحسين المستمر و المرونة في اتخاذ القرارات من خلال ما يقدمانه للمسيرين من مساعدات تتمثل أساسا في:

- معرفة الأنشطة غير المشاركة في تنمية قيمة الزبائن.
- ترجمة أهداف المؤسسة إلى أهداف الأنشطة إلى جانب تحليل أدائها و تحليل مشاكل الأداء و ترقية معايير الجودة الشاملة.[1]
- تحديد مؤشر التكلفة الملائم الذي يؤثر علها.
- تحميل تكاليف التكنولوجيا على المنتوجات بصفة مباشرة بعد التعرف و الحذر من التكاليف المرتفعة و تأثيرها على مردودية الأداء.

المطلب الثالث: مزايا و عيوب طريقة متجانسة الأنشطة.

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تمتاز بتكلفتها المرتفعة و ذلك يعد من أهم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة لكن لها العديد من المزايا التي يشاد بها لطريقة التكاليف المستندة لنشاط.

أولا: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

لقد لقى نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييد كبير من الأكاديميين و الممارسين، و ستؤدي الدراسات المختلفة في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة و الأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها، و ما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، و تقييم الأداء و ترشيد التكاليف.

يبقى لنا بعد كل هذا أن نقرر أن استخدم هذا النظام بعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا الآتية:

يقوم هذا النظام على فرض أساسي، و هو أن المنتجات تستهلك أنشطة و الأنشطة تستهلك موارد، و لذلك فإن:[2]

- التركيز على الأنشطة و الأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى الترشيد في إدارة التكاليف للمؤسسة.
- التقسيم إلى أنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات الأخرى.
- تحليل الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة و أنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الموارد المخصصة لأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المؤسسة و بالتالي تخفيض التكاليف.
- إلقاء الضوء بشدة أكبر من ذي قبل الإدارة على الطاقات غير المستغلة، متمثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة العاطلة و

[1] أحمد صالح عطية، مرجع سبق ذكره.

[2] هشام أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص42.

تفادي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، و التي تمثل عبئا على المؤسسة، و هو ما يوفره ميزة أخرى و قدرة أكبر على المنافسة.[1]

- يمكن نظام المحاسبة التكاليف على الأنشطة من استخدام الحسابات الآلية و قواعد البيانات، مما يدعم القرار الإداري في اختيار و تخصيص الموردين الأنشطة لتدعيم المنفعة.

ثانيا: عوائق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة.

توجد بعض العوائق و الصعوبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أو صعوبات تواجه المؤسسات أثناء تطبيق هذا النظام تتمثل في:[2]

- التكلفة المرتفعة التي تؤدي إلى العزوف عن تطبيقه.
- مستوى الأنظمة المساعدة في التسيير الذي يظهر أن نظام التكاليف المستندة لنشاط يحتاج إلى قولية مخرجات هذه الأنظمة لملائمة استعمالاتها.
- أخذ المعلومات بكل تفاصيلها، مخافة إهمال بعضها.
- تخفيض تكاليف الأنظمة الجديدة لجمع المعلومات و التحقيق.
- توفر المعلومات.
- مستوى تكوين مراقبي التسيير.

1 أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر و التوزيع، 2000 ص65.

[2] محمد خطيب، مرجع سبق ذكره، ص59.

خاتمة الفصل:

إن طريقة التكاليف المستندة لنشاط، أبرزت قدرتها على نجاعتها في معالجة التكاليف و حساب النتيجة التحليلية لكل منتج، و إبراز الأنشطة الغير مضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية، و تعتبر طريقة التكاليف المستندة لنشاط مساعد مهم في تسيير المؤسسة لما تقدمها من معلومات محاسبية تخص التكاليف، و دقة هذه المعلومات بصورة كبيرة جدا، مما تجعل الاعتماد عليها من طرف الإدارة و المسيرين سيساعدهم في اتخاذ قرارات تسييرية و إستراتجية، و تكون لاتخاذ هذه القرارات نتائج ملحوظة في زيادة ربحية المؤسسات و مساعداتها في البقاء في السوق، و تشير تجربة المؤسسات الاقتصادية المطبقة لطريقة التكاليف المستندة لنشاط على نتائج ايجابية، مما يدعو المؤسسات الغير المطبقة لها إلى تطبيقها في أقرب الآجال.

لكن هذا لا يعني أن طريقة التكاليف المستندة لنشاط لا تخلو من بعض النقائص نظرا لقصورها في بعض الأحيان عن تقديم الحلول في ميدان التسيير، خاصة و أن تطبيق هذه الطريقة يتطلب استثمار من حيث رأسمال و الوقت و التكلفة، لدى يجب توفر دعم ملموس من طرف الفاعلين في المؤسسة و خلق بيئة أو محيط قابل للتأقلم مع التغييرات الخارجية و الداخلية للمؤسسة، مع العمل على حل كل المشاكل التي قد تواجه تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

الفصـــــل الثالث: دراسة حالة شركة سوناطراك -مركب GP1/Z- ارزيو

مقدمة الفصل :

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لتطبيق المحاسبة التحليلية ف، سوف نحاول إسقاط ذلك على واقع " مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z لتكون تقلا لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة إشكالية إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام المحاسبية التحليلية في المؤسسة و ما هي الأسباب التي تحول دون تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.

و إذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث و هي على النحو التالي:

- **المبحث الأول**: تقديم عام لشركة سوناطراك.
- **المبحث الثاني**: عرض مركب GP1/Z.
- **المبحث الثالث**: حساب التكاليف و دراستها.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة سونا طراك

سنتعرض في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة و التي هي محل الدراسة و أهم الوظائف و المصالح التي تتكون منها، ثم نتناول في الأخير نشاط المؤسسة و أهميتها الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالشركة

أولا: نبذة تاريخية عن سوناطراك

انشات المؤسسة الوطنية للبحث و التنقيب و النقل و البحث و تسويق المحروقات المعروفة بسوناطراك بموجب المرسوم رقم 36-491 المؤرخ في 31-12-1966 و قد توسع مهامها بموجب المرسوم رقم 22-296 المؤرخ في 22-09-1966 لتصبح مؤسسة وطنية للتنقيب، الإنتاج، التحويل و التسويق كما أن المرسوم التشريعي المؤرخ في 30-08-1976 يعطي للشركة حق الاحتكار و التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية و قد انضمت الجزائر من خلال سوناطراك ضمن الدول المصدرة للنفط.

و بتاريخ 24-02-1971 أعلن الرئيس "هواري بومدين" امتداد لروح الحرية و السيادة الوطنية قراراته التاريخية بتأميم المحروقات و قد فرض هذا اليوم نفسه كمركز لوحدة مصير شركة سوناطراك و الجزائر ككل.

وبعد التأميم أصبح على عاتق سوناطراك مهمة جمع موارد التحويل بالعملية الصعبة بغية المساهمة في التطور الاقتصادي للوطن، حيث ركزت جمودها على تقويم المحروقات و ذلك من خلال سياسة استثمارية مكثفة، و من خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية، وقد نتج عن تعدد بروز شركة توظف أكثر من 100 ألف عامل و قد تمثلت نشاطاتها فيما يلي:

- البحث.
- التنقيب.
- إنتاج البترول الخام.
- إنتاج الغاز.
- الخدمات البترولية.
- النقل بالأنابيب البتروكيمياء.
- تسويق المحروقات.

كما وصلت سوناطراك في وقت قصير جدا إلى درجة التكامل العمودي و أفقي لنشاطات عديدة، بدءا بالاستغلال، التوزيع النهائي و على غرار المؤسسات الوطنية و حسب قاعدة توجهات المخطط الخماسي (1980-1984) تمت إعادة هيكلتها و التي نشا عنها 17 مؤسسة صناعية:

- ثلاث مؤسسات للانجاز.
- أربع مؤسسات مختلفة.
- ستة مؤسسات للخدمات.
- أربع مؤسسات لتسيير المناطق الموجودة بارزيو، سكيكدة، حاسي رمل، حاسي مسعود.
- و مع إعادة الهيكلة تفرغت سوناطراك لمهمتها الأساسية وهذا خاصة بعد سنة 1986 و التي فيها أصبحت تتمتع بالاستقلال الذاتي و هذا مما أدى إلى انسحابها من النشاطات البترولية و البتروكيميائية و التكرار و التوزيع، غير أنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات و تضم نشاطاتها ميادين مختلفة:
- البحث.

- الإنتاج.
- النقل.
- معالجة الغاز الطبيعي.
- تسويق المحروقات.

ثانيا: تعريف شركة سوناطراك.

مؤسسة سوناطراك، مؤسسة وطنية نفطية و غازية، تأسست سنة 1963 و لها مهمة:

- تموين الطاقة الوطنية.
- تنمية و تطوير الحفاظ على الاحتياط النفطية الوطنية.
- تقديم و تسويق النفطيات السائلة و الغازية.

وتشغل ما يقارب من 37000 عامل، و بعد إعادة هيكلتها سنة 1980 ركزت مؤسسة سوناطراك مهمتها الإستراتيجية على النشاطات التالية:

- نشاط استغلال و البحث عن المحروقات.
- نشاط تطوير و استغلال أبار المحروقات.
- نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب.
- نشاط تمييع و تكرير الغاز.

وقيم الإنتاج الصافي للمحروقات ب 105,8 مليون طن منها 84,2 مليون طن وجهت للتصدير.

واغلب أبار الزيت و الغاز المكتشفة لحد الآن تقع بضواحي منطقة حاسي مسعود و حاسي الرمل أين تم اكتشاف اكبر الآبار سنة1956.

ثالثا: أهداف و أفاق شركة سونا طراك

1. أهداف شركة سوناطراك:

1-1 أهداف شركة سوناطراك الإستراتيجية:

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل و التقنيات بهدف الترقية و التحسين الدائم لشهرتها و علاماتها.
- تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة في الجزائر.
- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية.
- المشاركة في الانجازات الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون اكثر قربا من الزبون النهائي.
- تنويع منتجاتها

2-1 أهداف شركة سوناطراك على المستوى الدولي:

- أن تكون القائد في تصدير الغاز الطبيعي، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز
- أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني و المغرب العربي
- إن هدف شركة سوناطراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي و لهذا الغرض يجب عليها :

_تسطير أهدافها.

_توضيح إستراتيجيتها.

_ترجمة أهدافها على الجانب الوطني و تحديد المسؤوليات.

2. أفاق سوناطراك:

تحديد مرحلة البداية في إنشاء مجموعة بترولية فعالة، صادق عليها المجلس الوطني للطاقة في اجتماعه بتاريخ 24-01-1998 على قوانين الأساسية الجديدة لسوناطراك بنشاطات البتروكيمياء و التوزيع، و يسمح لها بالمساهمة في الشركات شبه بترولية للخدمات لإعادة ضمها إلى الشركات التي انفصلت عنها سابقا .

المطلب الثاني: تنظيم شركة سونا طراك

المخطط الهيكلي الكلي لسوناطراك يتمحور حول المديرية العامة، النشاطات العملية و المديريات الوظائفية

1- **المديرية العامة للمجموعة:** هي مؤمنة من طرف رئيس المدير العام المكلف بتوفير الدعم الأساسي في تنسيق إدارة المجموعة إحضار تنسيقية التنفيذ و تنسيقية الاختيار و التوجيه المكلف بدراسة الملفات و سجل التوصية إلى تنسيقية التنفيذ.

مصلحة الأمن الداخلي المؤسسة (SIE) مرتبط مباشرة بالمديرية العامة.

هناك ثلاث وظائف منظمة من طرف المديرية العامة:

- **المديرية المركزية لمراجعة و مراقبة المجموعة(ADG):** وهي مكلفة بإعداد سياسات التدقيق و متابعة تطبيقها، و تضمن سيرورة التدقيق للمجموعة و لكنها أيضا تراقب طرف و مقاييس الطلب (مراقبة العروض).
- **المديرية العامة القانونية(JUR):** من مهامها معالجة قضايا المتنازع فيها الخارجية (الدولية)، التركات القانونية و تسيير الودائع الداخلية.
- **المديرية المركزية للصحة و الأمن و البيئة (HSE):** هي مكلفة بإعداد السياسات المتعلقة ببيئة الأمن، نوعية و مراقبة تطبيقاتها.

2- **النشاطات العملية:** هذه النشاطات التنفيذية لها وزن اقتصادي كبير و دولي بواسطة ميدانها النشاطي المتمثل في الصناعة البترولية و الغازية.

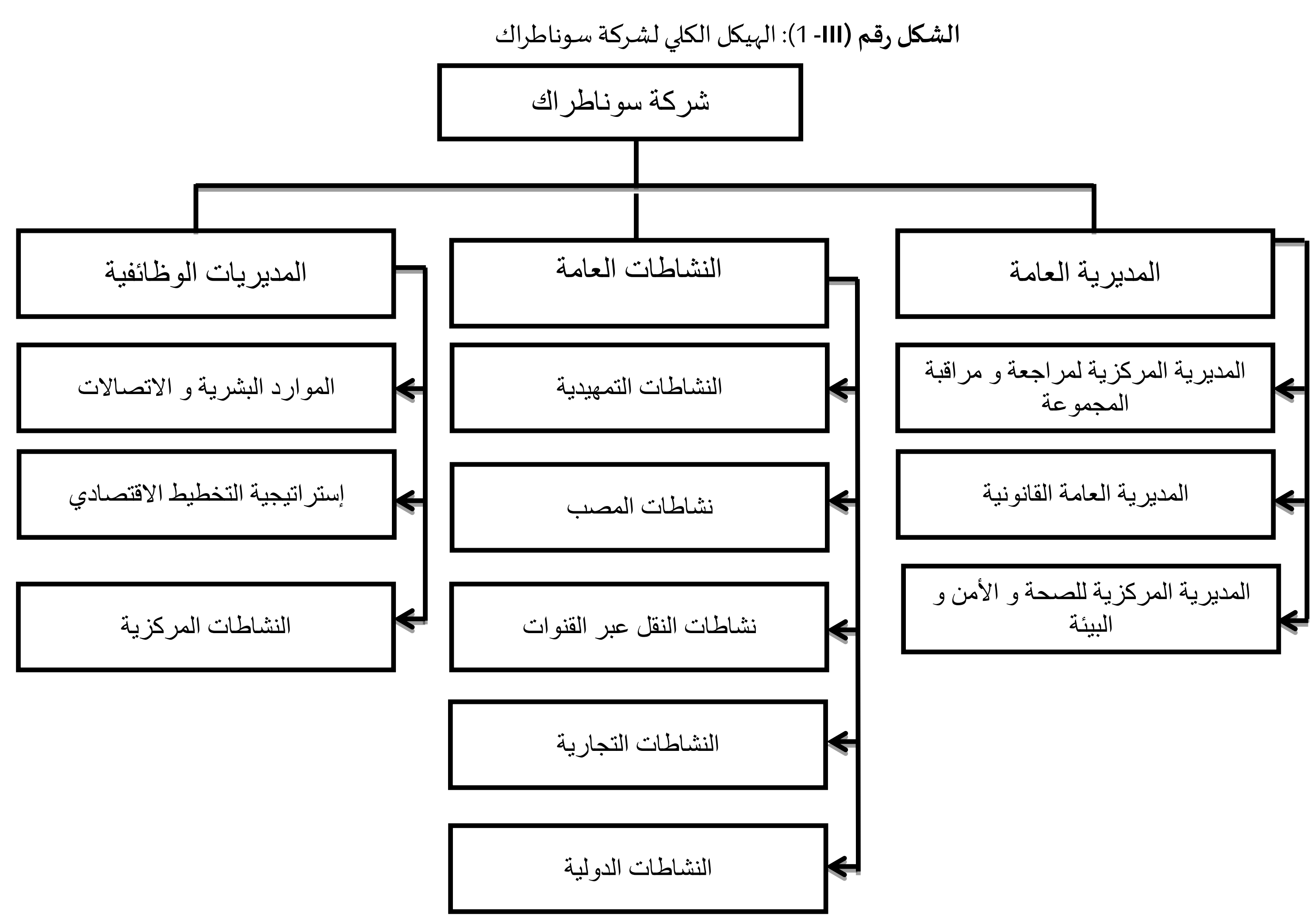
تمارس المجموعة مهامها و تطور إمكانياتها في الجزائر و الخارج عن طريق 5 أنشطة موضوعة تحت سيطرة نائب الرئيس:

- **النشاطات التمهيدية (AMT):** تتمثل في الاستغلال، الاكتشاف عمليات مراقبة معطيات البحث و التطوير في المحروقات، التنقيب و الإنتاج و الهندسة......الخ.
- **نشاطات المصب (AVL):** تتمثل في تمييع و إسالة الغاز الطبيعي (GPL)، تكرير البترول ، البتروكيمياء و الدراسات المختلفة....الخ.
- **نشاطات النقل عبر القنوات:** التي تتمثل في استغلال و استثمار تحصينات نقل المحروقات و التنصيب المنشآت في الموانئ.
- **النشاطات التجارية:** متخصصة في تجارة المحروقات و النقل البحري.
- **النشاطات الدولية:** هي بدورها على شكل هيئة دولية (SHIC) مكلف بإعداد و تطبيق سياسة و إستراتيجية التطوير و التوسع الدولي.

3- **المديريات الوظائفية:** تسهر على تطبيق السياسات و الاستراتيجيات في المجموعة ، تقوم بإعداد وسائل قيادة المجموعة، توفر الخبرة و الدعم اللازمين للأنشطة العملية لها، وهي مقسمة إلى 4 مجموعات تدعى بمديرية التنسيق بين المجموعة.

- **DCG للموارد البشرية و الاتصالات (RHL):** تقوم بإعداد سياسة الموارد البشرية، تطوير و تكوين الأشخاص.
- **DCG استراتيجيات التخطيط الاقتصادي (SPE):** تؤمن وظائف الدراسات، تحليل، تقييم، و تطوير تقنيات الإعلام و وضع نظام معلوماتي.
- **DCG النشاطات المركزية:** من مهامها وضع سياسة متماسكة من خلال تسيير الوسائل، هي مكلفة أيضا بدعم مشاريع المؤسسة و الإعلام، تطور و إعادة عمل البنوك للمعطيات على المستوردين، التجهيزات و الخدمات من اجل المجموعة.

الشكل رقم (III- 1): الهيكل الكلي لشركة سوناطراك



مصدر: وثيقة داخلية شركة سوناطراك

المبحث الثاني: عرض مركب GP1/Z

سنتعرض في هذا المبحث إلى التعريف بالمركب و التركيز على الإدارة المالية نظرا لدراستي في هذا المجال

المطلب الأول: التعريف بالمركب

يعتبر هذا المركب من اكبر المركبات في قطاع سوناطراك سنحاول في هذا المبحث التعريف بالمركب

اولا: تاريخ المؤسسة

يعد مركب GPL/Z التابع لمؤسسة سوناطراك من أخر المجمعات الصناعية في منطقة ارزيو، يقع بين محول الطاقة المركزي لمرسى الحجاج شرقا و مركبات GNL غربا حيث تقدر مساحة ب 118 هكتار بين الطريق الوطني رقم 11 و شاطئ البحر الأبيض المتوسط.

مهمة إنشاء المركب أوكلت إلى المؤسسة اليابانية و قد تم تسليم المركب لمؤسسة سوناطراك و سيما في 2 سبتمبر 1980

ثانيا: قدرات المؤسسة

تتم عملية فصل الغاز البترولي المميع في ما يسمى بقطارات، و زيادة قطارين سنة 2011 ليصبح عدد القطارات 6 سمح بزيادة قدرة إنتاج الوحدة من 4,8 إلى 7,2 مليون طن سنويا.

تخزين الشحن: 16 حوض 1000Xمتر مكعب= 16000 متر مكعب.

تخزين المنتوجات تحت الضغط: 6 أحواض7000X متر مكعب= 42000 متر مكعب.

تخزين المنتوجات تحت الضغط: 500X5 متر مكعب= 2500 متر مكعب.

شحن السفن: 14000 متر مكعب / ساعة.

ضفة م: 10000 متر مكعب /ساعة.

ضفة د1: 4000متر مكعب / ساعة.

ثالثا: مخطط العمل

الغاز البترولي المميع الأتي من وحدات حقول الغاز ي في الصحراء يخزن في أحواض ، ثم يضع إلى قطارات الفصل للمركب كل قطار يحتوي على:

- وحدة فصل المياه
- وحدة فصل البروبان و البوتان
- وحدة تبريد المنتوجات في درجة منخفضة. البروبان في -40م°

  البوتان في: -10م°
- وحدة استرجاع الغازات المتبخرة BOG في أحواض التخزين المبردة
- وحدة تخزين و شحن المنتوجات

تنتج المؤسسة 6 ملايين طن سنويا ، اي مليون طن سنويا بالنسبة لكل حوض إلى 7,2 طن سنويا.

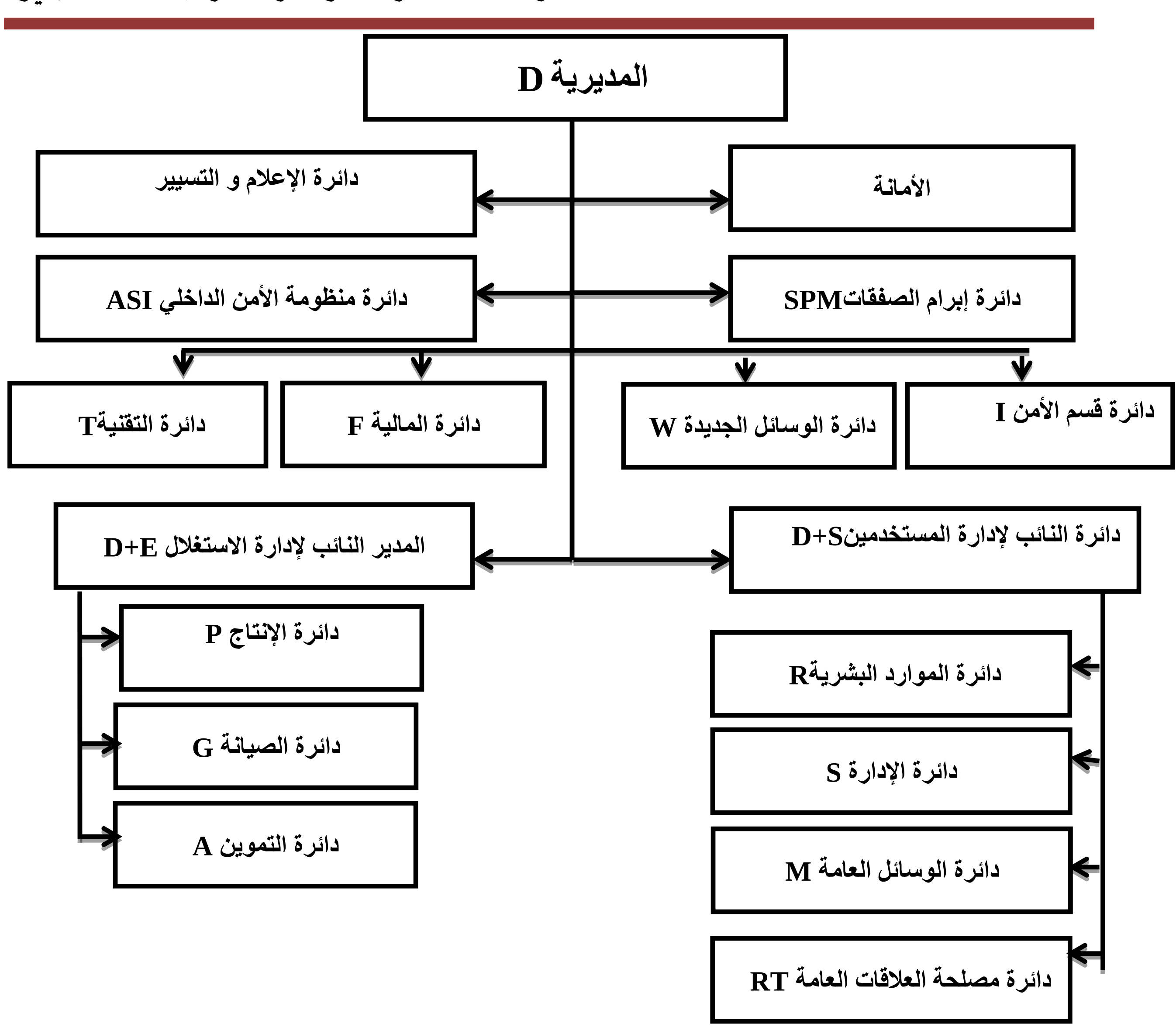
وهي اكبر قدرة إنتاج الغاز بالنسبة لمركبات سوناطراك

رابعا : توجهات الإنتاج

السوق الداخلي: GP1/Z

- السوق الخارجي: الولايات المتحدة الأمريكية، بلدان البحر الابيض المتوسط، بلدان اوروبا، اليابان، بلدان المغرب العربي.
- عدد العمال: 644 عامل منهم 187 إطار، 425 منفذ، 32 عامل تحكم.

الشكل رقم (III-2): الهيكل التنظيمي لمركب GP1/Z

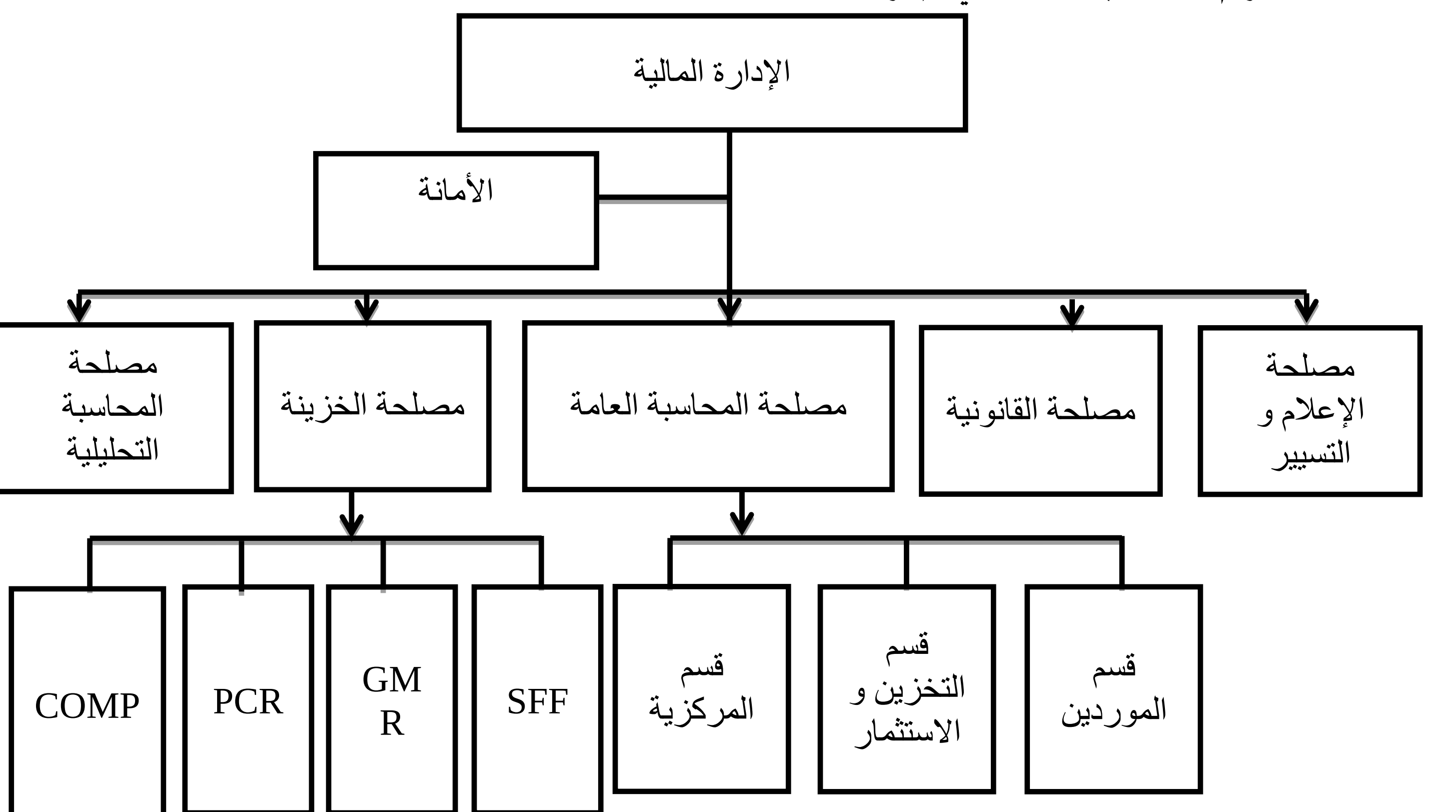


مصدر وثيقة داخلية من مؤسسة سوناطراك

المطلب الثاني: إدارة الشؤون المالية و القانونية لمركب GP1/Z

سنتطرق في هذا المطلب إلى مخطط العمل في إدارة الشؤون المالية و القانونية للمركب

الشكل رقم(III-3) : الهيكل التنظيمي للإدارة المالية GP1/Z



مصدروثيقة داخلية من المصلحة المالية و القانونية

1- **مصلحة الإعلام و التسيير:** هذه المصلحة تقوم بإنجاز بالتنسيق مع هياكل المركب للميزانية السنوية، المخطط المتوسط لدى المؤسسة و كذا متابعة تدقيقات الميزانية.

و تقوم هذه المصلحة بما يلي :

- يتم تأسيس البرنامج الاستثماري على أساس حجم العمل في المركب و كذلك رصد المشاريع من قبل ورقة الامتحانات.
- تحليل النوايا الحسنة للخطة السنوية مقابل الفعلية (العمليات و الاستثمار و الإنتاج).
- تطوير أهداف خطة المركب لما تمليه التسلسل الهرمي، ومجموعة من موارد التشغيل المستخدمة من قبل وحدة استطلاع بعبء العمل من أهداف مركب و الرصد السنوي و الشهري للميزانية التشغيلية.

2- **مصلحة القانونية:** و هذه المصلحة لها أهمية قصوى في تعاملات المركب تتمثل في :

- إعداد و متابعة الاتفاقيات الدولية و الوطنية.
- الاهتمام الأكبر بجانب المنازعات.
- الاهتمام بالتامين للأملاك التابعة للمركب.
- إدارة الملفات التأمينية للمركب بحيث سجلات الإيداع الضرائب المتعلقة IRG، الضرائب المحلية و ضريبة الأملاك................الخ.

3- **مصلحة المحاسبة العامة:** هذه المصلحة مكلفة بالتسجيل المحاسبي لجميع العمليات و إعداد الميزانية السنوية وفق الشروط المعمول بها و يحدد ثلاثة أقسام:

- **قسم الموردين:** و هي مسؤولة عن مراقبة و تسجيل جميع الفواتير من الموردين المحليين او اجانب، و كل عمليات التسديد.
- **قسم التخزين و الاستثمار:** تعتمد على احتساب الاستثمارات و متابعتها و كذا معاينة و متابعة تسيير المخزون.
- **قسم المركزية:** مهمة المركزية التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بين الوحدات و تسجيل المحاسبي لمصاريف المستخدمين.

4- **مصلحة الخزينة:** يتعامل مع مصلحة الخزينة الحالية للمركب و يضمن استخدام وسائل الدفع بشكل صحيح. مهمتها تسوية الموردين كما أنها تعمل بنظام تسيير الخزينة KTP و تتألف من أربعة أقسام :

- **SFF**: يقوم بتسجيل الفواتير في نظام KTP.
- **GMR**: يقوم بإعداد أوامر التسديد OV حسب تاريخ تسديدها في نظام KTP و يقوم كذلك بجميع عمليات القرض المنتدى REMDOC لعمليات الخاصة بالموردين الأجانب.
- **PCR**: هدفها تعمل تقارير شهرية و سنوية للخزينة و أيضا إن كان هناك مشكل مع البنك يقوم PCR بحل المشكلة.
- **قسم المحاسبة COMP**: مهمتها حساب تكلفة إنتاج المركب.

4- **مصلحة المحاسبة التحليلية :** لا زالت هذه المؤسسة في طور الانجاز

المبحث الثالث:حساب تكاليف و دراستها

سنقوم في هذا المبحث بحساب التكاليف و دراستها

المطلب الأول: حساب التكاليف

سيتم في هذا المطلب توزيع التكاليف إلى مباشرة و غير مباشرة بإتباع مفاتيح التوزيع المعمول بها في الشركة محل الدراسة.

اولا: التكاليف المباشرة.

جدول رقم (III-01) يوضح التكاليف المباشرة لكل من قسمي التموين و الإنتاج 2017-2018 الوحدة

البيان	قسم التموين	قسم الإنتاج	
	مصاريف التموين	تكاليف اليد العاملة المباشرة	إنتاج منتجات تامة الصنع
ح /60 المشتريات المستهلكة	0,00	0,00	1524812 ,51
ح /61 الخدمات الخارجية	0,00	0,00	87994,76
ح /62 الخدمات الخارجية الأخرى	2445219,94	0,00	0,00
ح /63 أعباء المستخدمين	0,00	1896597,77	0,00
ح /64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	0,00	0,00	0,00
ح /68 المخصصات للاهتلاكات و المؤونات	0,00	0,00	1905841,31
المجموع	2445219,94	1896597,77	3518648,58

المصدر : من إعداد الطالب استنادا إلى وثائق المؤسسة

يتم توزيع هذه التكاليف المباشرة على المواد على أساس الكمية و هذا ما سأوضحه فيما يلي.

ثانيا: التكاليف الغير مباشرة

أولا سيتم حصر جميع التكاليف غير المباشرة للأقسام الثانوية لكي يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وفقا لما هو معمول به في شركة سوناطراك و الجدول التالي يبين كيفية توزيع هذه التكاليف.

جدول رقم(III-02) يوضح التكاليف غير المباشرة (توزيع أعباء أولي) 2017-2018 الوحدة :دج

جدول توزيع أعباء الأولي							
البيان	أعباء مشتركة	أعباء حظيرة الشاحنات	أعباء نقل المواد الأولية	أعباء نقل المواد التامة	أعباء تموين المادة الأولية(بوتان)	أعباء تموين المادة الأولية(بروبان)	أعباء تخزين المواد الأولية
ح /60	1719129 ,33	5227623,24	0,00	0,00	14116484,37	369546,70	0,00
ح /61	364107,62	2249091,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح /62	3721137,32	307656,49	827482,26	154074,33	0,00	0,00	0,00
ح /63	53013617,30	3564864,54	10674496,89	10378601,25	0,00	0,00	3288997,16
ح /64	773659,51	114430,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ح /68	1606787,37	4420987,66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	61198438,45	15884653,97	11501979 ,15	10532675,58	14116484,37	369546,70	3288997,16

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

جدول رقم (III-03)يوضح توزيع أعباء الثانوي 2017-2018 الوحدة :دج

جدول توزيع أعباء الثانوي						
	قسم التموين		قسم الإنتاج		قسم التوزيع	
أعباء مشتركة	مصاريف التموين	تموين الموادالتامة الصنع	تكاليف اليد العاملة المباشرة	إنتاج منتجات تامة الصنع	مصاريف التوزيع	توزيع المواد التامة
أعباء حظيرة الشاحنات	22316901,28	264676,18	16319402,94	-	5765921,88	16531536,17
أعباء نقل المواد الأولية	9536872,44	139169,55	-	-	3031783,06	3176828,92
أعباء نقل المواد التامة	8727497,38	-	-	-	2774481,77	-
أعباء تموين المادة الأولية (بوتان)	-	442047,16	-	-	-	10090628,42
أعباء تموين المادة الأولية(بروبان)	-	-	-	14116484,37	-	-
أعباء تخزين المواد الأولية	-	-	-	369546,70	-	-
المجموع	40581271,10	854892,89	16319402,94	17775028,23	11572186,71	29798993,51
طبيعة وحدة القياس	كمية مشتراة	كمية مشتراة	كمية منتجة	كمية منتجة	كمية مباعة	كمية مباعة
عدد وحدات القياس(طن)	31538,819	374 ,596	23096,839	6054,636	5501,977	20778,525
تكلفة الوحدة	1286,71	2258,15	706,56	2935,77	2103,28	1434,12

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لمعلومات من المؤسسة

ثالثا: حساب تكلفة التموين و تكلفة الإنتاج

تحسب تكلفة التموين وفقا لطريقة التكاليف الكلية بجمع ثمن الشراء زائد مصاريف الشراء المباشرة و غير المباشرة، ومن ثم نحسب تكلفة الوحدة المشتراة و ذلك بقسمة التكلفة الإجمالية مضافا لها مخزون بداية المدة و تقسم في الأخير على الكمية الإجمالية (كمية مشتراة، كمية مخزون بداية المدة)، أما بالنسبة لتكلفة الإنتاج فيتم جمع تكلفة المادة الأولية المستعملة زائد المصاريف المباشرة و الغير مباشرة.

1. **حساب تكلفة التموين**

يتم تموين هذا المركز بالمواد التالية:

- غاز بوتان: التموين الداخلي= 45, 23978طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

  التمويل الخارجي= 679.138 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

  مخزون بداية المدة=43,155طن بسعر 3380 دج للطن الواحد
- غاز بروبان: التموين الداخلي=6524,60 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

التمويل الخارجي=351,431 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة=0,00

- قارورة B06: التمويل الداخلي=2,52 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

التمويل الخارجي=0,00

مخزون بداية المدة=11,658 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

- قارورة B03: التمويل الداخلي=0,00

التمويل الخارجي=0,00

مخزون بداية المدة=2,079 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

- قارورة B13: التمويل الداخلي=0,00

التمويل الخارجي=134,355 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة=57,33 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

- قارورة P11: التمويل الداخلي=0,00

التمويل الخارجي=4,026 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة=0,22 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

- قارورة P35: التمويل الداخلي=0,00

التمويل الخارجي=233,695 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

مخزون بداية المدة=2,52 طن بسعر 3380 دج للطن الواحد

جدول رقم (III-04) حساب تكلفة التموين (غاز بوتان و البروبان) 2017-2018 (الوحدة :دج)

تكلفة التموين						
البيان	بوتان			بروبان		
	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية
ثمن شراء المواد الاولية	24657 ,588	3380,00	83 342 647,44	6 881,231	3 380,00	23 258 560,78
مصاريف الشراء المباشرة	24 657,588	77,53	1 911 714,76	6 881,231	77,53	533 505,18
مصاريف الشراء الغير مباشرة	24 657,588	1 286,71	31 727 131,68	6 881,231	1 286,71	8 854 139,42
تكلفة الشراء	24 657,588		116 981 493,88	6 881,231		32 646 205,38
مخزون بداية المدة	43,155	3 380,00	145 863,90	0,00	3 380,00	
تكلفة الشراء الإجمالية	24 700,743		117 127 357,78	6 881,23		32 646 205,38
تكلفة الوسطية المرجحة للشراء		4 741,86			4 744,24	

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لوثائق المؤسسة

مصاريف الشراء المباشر توزع بين المواد حسب الكمية المشتراة بحيث يكون تكلفة الوحدة تساوي مجموع المصاريف غير المباشرة الخاصة بتموين المواد الاولية(727200) على مجموع الكمية المشتراة.

المصاريف المباشرة للوحدة=2445219,94 / (6881,231+24657,588)

تكلفة الوحدة=77,53.

اذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البوتان=1911714,76

التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان= 77,53X6881,231

اذن التكاليف المباشرة بالنسبة لغاز البروبان=533505,18

كذلك المصاريف غير المباشرة الخاصة بتموين المواد الخام(بوتان _بروبان) توزع بنفس الطريقة.

التكاليف الغير مباشرة للوحدة=40581271,10/ (6881,231+24657،588).

تكلفة الوحدة=1286,71

المصاريف الغير مباشرة بالنسبة لغاز البوتان=1286,71X24657,588

المصاريف الغير مباشرة بالنسبة لغاز البوتان=31727131,68

الممصاريف الغير مباشرة بالنسبة لغاز البروبان =1286,71X6881,231

مصاريف الغير مباشرة بالنسبة لغاز البروبان =: 8854139 ,42

الجدول رقم (III_05)حساب تكلفة التموين(B06-B13) 2017-2018 الوحدة :دج

البيان	B06			B13		
	الكمية	الثمن الوحدوي	القيمة الإجمالية	الكمية	الثمن الوحدوي	القيمة الإجمالية
ثمن شراء البضاعة	**2,52**	**3 380,00**	**8 517,60**	**134,355**	**3 380,00**	**454 119,90**
مصاريف الشراء الغير مباشرة	**2,52**	**2 258,15**	**5 690,53**	**134,355**	**2 258,15**	**303 393,36**
تكلفة الشراء	**2,52**		**14 208,13**	**134,355**		**757 513,26**
التكلفة 2الوسطية المرجحة		**5 638,15**			**5 638,15**	

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد الى معلومات المؤسسة

الجدول رقم (III-06) حساب تكلفة التموين (P11- P35) 2017-2018 وحدة :دج

البيان	P11			P35		
	الكمية	الثمن الوحدوي	**القيمة الإجمالية**	الكمية	الثمن الوحدوي	**القيمة الإجمالية**
ثمن شراء البضاعة	4,026	3 380,00	13 607,88	233,695	3 380,00	789 889,10
مصاريف الشراء الغير مباشرة	4,026	2 258,15	9 091,30	233,695	2 258,15	527 717,70
تكلفة الشراء	4,026		22 699,18	233,695		1 317 606,80
مخزون بداية المدة	0,22	3 380,00	743,60	2,52	3 380,00	8 517,60
تكلفة الشراء الإجمالية	4,246		23 442,78	236,215		1 326 124,40
التكلفة الوسطية المرجحة		5 521,14			5 614,06	

المصدر: من إعداد الطالب بالاستناد الى معلومات المؤسسة

التكاليف الغير مباشرة للوحدة= 845892,89 / (233,695 +4 ;026+134,355+2,52)

تكلفة الوحدة=2258,15

التكاليف الغير مباشرة لمادةB06 = 2,52 X2258,15

التكاليف الغير مباشرة لمادةB06= 5690,53

التكاليف الغير مباشرة لمادةB13=134,355 X 2258,15

التكاليف الغير مباشرة لمادةB13=303393,3

التكاليف الغير مباشرة لمادةP11=4,026 X 2258,15

التكاليف الغير مباشرة لمادةP11=9091,30

التكاليف الغير مباشرة لمادةP35= 233,695 X 2258,15

التكاليف الغير مباشرة لمادةP35=527717,70

2. حساب تكلفة الإنتاج

- قارورة B06: تم إنتاج 1,536 طن.
- قارورةB03: تم إنتاج 50,463 طن.
- قارورة B13: تم إنتاج 23044,84طن.

جدول رقم : (III-07) حساب تكلفة الانتاج (B06– B03– B13) 2017-2018 الوحدة :دج

تكلفة الانتاج									
البيان	B06			B03			B13		
	الكمية	الثمن الوحدوي	**القيمة الإجمالية**	الكمية	الثمن الوحدوي	**القيمة الإجمالية**	الكمية	الثمن الوحدوي	**القيمة الإجمالية**
تكلفة المواد المستعملة	1 ,536	4741,86	7283,49	50,463	4741,86	239 288,26	23044,84	4 741,86	109 275 304,78
مصاريف مباشرة	1 ,536	152,34	234,00	50,463	152,34	7 687,70	23044,84	152,34	3 510 726,88
اليد العاملة	1 ,536	82,12	126,13	50,463	82,12	4 143,77	23044,84	82,12	1 892 327,78
مصاريف غير مباشرة	1 ,536	706 ,56	1085,28	50,463	706,56	35 655,36	23044,84	706,56	16 282 662,30
تكلفة الانتاج	1 ,536		8728,90	50,463		286 775,09	23044,84		130 961 021,83
تكلفة التموين	2 ,52		14208,13	0	0,00	0,00	134,355		757 513,26
مخزون بداية مدة	11,658	3380,00	39404,04	2,079	3380,00	7 027,02	57,33	3 380,00	193 775,40
التكلفة الوسيطية المرجحة	15,714	3967,23	62341,07	52,542	5591,76	293 802,11	23236,525	5 676,94	131 912 310,49

المصدر: من اعداد الطالب بالاستناد الى معلومات المؤسسة

المصاريف المباشرة: تأخذ كل مادة نصيبها من المصاريف المباشرة و ذلك بقسمة هذه المصاريف على الكمية الاجمالية للمواد و هكذا نحصل على التكلفة الوحدوية المباشرة نفس الشيء بالنسبة لمصاريف اليد العاملة المباشرة و المصاريف غير المباشرة.

المصاريف المباشرة (للوحدة)= 3518648,58 /(1,636+50,463+23044,84)

المصاريف المباشرة (للوحدة)= 152,34

مصاريف اليد العاملة المباشرة (للوحدة) = (1,636+50,463+23044,84)

مصاريف اليد العاملة المباشرة (للوحدة) = 82,12

المصاريف غير المباشرة (للوحدة)= 16319402,94/(1,636+50,463+23044,84)

المصاريف غير المباشرة (للوحدة) = 706 ,56

رابعا: حساب سعر التكلفة و النتيجة

بعد حساب كل من تكلفة التموين و الإنتاج يمكننا الآن حساب سعر التكلفة و بالتالي حساب النتيجة التحليلية حسب طريقة التكاليف الكلية و ذلك بطرح سعر التكلفة من رقم الأعمال

1. **سعر التكلفة:**

تحسب سعر التكلفة بناءا على تكلفة التموين أو إنتاج المنتجات أو المواد المباعة مضافا لها تكاليف التوزيع المباشرة و غير المباشرة

جدول رقم (III_08) حساب سعر التكلفة (بوتان، بروبان) (2017-2018الوحدة :دج)

سعر التكلفة						
البيان	غاز بوتان			غلزبروبان		
	الكمية	الثمن الوحدوي	القيمة الإجمالية	الكمية	الثمن الوحدوي	القيمة الإجمالية
تكلفة شراء المواد المباعة	1179 ,28	4 741,86	5 591975,53	881,04	4744,24	4179864,44
مصاريف التوزيع	1179,28	2 103,28	2480353,58	881,04	2103,28	1853071,97
سعر التكلفة			8072329,11			6032936,42

المصدر من اعداد الطالب بالاستناد الى معلومات المؤسسة

جدول رقم (III –09) حساب سعر التكلفة (B13-B03-B06) 2017-2018 (الوحدة :دج)

سعر التكلفة									
البيان	B06			B03			B13		
	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية
تكلفة انتاج المواد تامة الصنع المباعة	1 ,032	3967,23	4 094,18	40,017	5 591,76	223 765,35	20507,162	5 676,94	116 417 886,11
مصاريف التوزيع	1,032	1434,12	1 480,02	40,017	1 434,12	57 389,36	20507,162	1 434,12	29 409 825,16
سعر التكلفة			5 574,20			281 154,71			145 827 711,27

المصدر: من اعداد الطالب بالاستناد الى معلومات المؤسسة

جدول رقم (10-III) حساب سعر التكلفة(P11،P35) (2017-2018 الوحدة :دج)

سعر التكلفة						
البيان	P11			P35		
	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية	الكمية	السعر الوحدوي	القيمة الإجمالية
تكلفة المواد تامة الصنع المباعة	4,004	5 521,14	22 106,66	226,31	5 614,06	1 270 517,17
مصاريف التوزيع	4,004	1 434,12	5 742,23	226,31	1 434,12	324 556,73
سعر التكلفة			27 848,90			1 595 073,90

المصدر: من اعداد الطالب بالاستناد الى معلومات المؤسسة

خامسا: حساب النتيجة التحليلية

سيتم في هذا الفرع حساب النتيجة التحليلية لجميع المواد و ذلك بطرح سعر التكلفة لكل منتج من رقم الاعمال. كما هو موضح في الشكل التالي:

النتيجة= رقم الاعمال-سعر التكلفة

جدول رقم (III-11) لحساب النتيجة التحليلية 2017-2018 الوحدة :دج

النتيجة الاجمالية			
البيان	**رقم الاعمال**	**سعر التكلفة**	**النتيجة الاجمالية**
غازبوتان	**6502549,92**	**807329,11**	**1569779,19**
غازبروبان	**4858054,53**	**6032936,42**	**1174881,89**
B06	**17691,60**	**5574,20**	**12117,40**
B03	**63919,35**	**281154,71**	**358040,64**
B13	**230194890,35**	**145827711,27**	**84367179,06**
P11	**49325,64**	**27848,90**	**21476,74**
P35	**2417184,78**	**1595073,90**	**822110,88**
المجموع	**285929963,57**	**195172604,45**	**90757359,12**
مردودية المؤسسة	**0 ,32**		

المصدرمن اعداد الطالب

مردودية الشركة= النتيجة الاجمالية/ رقم الاعمال الاجمالي

المطلب الثاني: تحليل النتائج

نلاحظ من خلال هذه النتيجة المتحصل عليها بان الشركة تحقق نتائج جيدة في ظل تطبيق طريقة التكاليف الكلية، انها تحقق ارباحا لا باس بها في المادتين (بوتان و بروبان) ، كما نلاحظ إن باقي المواد تحقق نتائج ايجابية خاصة المادة B13 فهي تحقق نتيجة عالية جدا بالمقارنة مع باقي المواد.

خلاصة الفصل الثالث

لقد قمنا في هذا الفصل لدراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z ، حيث يتم التطرق إلى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها و تطورها، ثم التعريف بالمركب الذي يعتبر المركب الأساسي في هذه المؤسسة، كما تطرقنا الى تحديد إستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل من تخفيض التكاليف و زيادة الأرباح و المحافظة على البقاء و غيرها.

كما قمنا في المبحث الثالث بمحاولة حساب التكاليف في المؤسسة و ذلك بتوزيع الأعباء غير المباشرة على مستوى كل الأنشطة و المنتجات من خلال مفاتيح التوزيع و محاولة التركيز على تقدير التكلفة الوحدوية في قطاع المحروقات.

الخـــاتمة

الخاتمة العامة:

في هذا الإطار سعينا من خلال دراستنا هذه إلى الإحاطة بالمحاسبة التحليلية ، و التركيز على النقاط التي ترتكز عليها لتطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناطراك، و التي بإمكانها إحداث اثر فعال في المؤسسة، و كمحاولة منا دراسة هذا المجال، و هذا بالتعرف على الإطار العام لأساسيات المحاسبة التحليلية و تبين مختلف العناصر التي يعتمد عليها عمل نظامها في قطاع المحروقات، و كذا كيفية فاعلية هذا النظام في رفع كفاءة الإدارة مؤسسة سوناطراك قطاع المحروقات، قمنا بدراستنا هذه تحت عنوان " تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية"، و التي ركزت على جانبين نظري و ميداني من اجل الإحاطة بإشكالية البحث و التساؤلات المرافقة لها.

1. **نتائج صحة الفرضيات:**

- لقد تحققت الفرضية الأولى كون أن عدم توفر نظام المحاسبة التحليلية لدى المؤسسة يجعلها تقوم بتحديد أسعار منتجاتها و خدمتها بطريقة عشوائية و تقريبية غير مبنية على أسس علمية واضحة مما يجعل أسعارها عائقا أمام تحقيق أهدافها.
- لقد تحققت الفرضية الثانية حيث تظهر أهمية المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناطراك لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لتقدير التكاليف و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة.
- لم تتحقق الفرضية الثالثة لأنه في حال عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناطراك حتما سيكون هناك صعوبات و معوقات تواجه في المستقبل و ذلك لعدم تطبيقها ما يؤثر سلبا على عائدات المؤسسة سيكون هناك ما يسمى بالعشوائية في العمل و غياب تام لمراقبة التكاليف ما يخلف لظهور غش و نهب .....الخ.

قد تم التوصل إلى عدد من النتائج، التي ظهرت من خلالها أفاق أخرى للموضوع.

2. **نتائج الدراسة:**

نوردها كما يلي:

- تعتبر المحاسبة التحليلية من الأدوات الهامة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار داخل المؤسسة كونها من أنجع سبل التحكم في التكاليف و تحقيق الرشادة الاقتصادية. وان غياب هذه الأداة التسييرية كان و مازال من أهم أسباب المشاكل التي تتخبط منها مؤسستنا من عجز و لا كفاءة، كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة، من خلال استقبالها للبيانات و إمدادها بالمعلومات التي يحتاجها المحيط الداخلي للمؤسسة بكل مستوياته، مما يسهل اتخاذ القرار.
- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، و التي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، و تساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلية المناسبة للمبيعات
- كون أن الاقتصاد الجزائري يعتمد اعتمادا كليا على قطاع المحروقات بمؤسسة سوناطراك ف بالكاد يحتل قطاع المحروقات مكانة ليست بهامة فقط وإنما مكانة عظمى نظرا لتوقف كل الأنشطة

الاقتصادية، الاجتماعية، ......الخ على عائدات تصدير المحروقات، حيث انه يعتبر قاطرة النمو الاقتصادي.

- أهمية تطبيق لنظام المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات السليمة و بالأخص لمواجهة خصمها.

3. **أفاق البحث:**

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري و التطبيقي، فانه يمكن القول انه فتح لنا مجالا واسعا للبحث في بعض المسائل المتعلقة بتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة الجزائرية، و الذي أضحى اهتمام الكثير من الدارسين لما لها أهمية في تقديم معلومات تحليلية أكثر دقة، والتي يكون لها اثر كبير على استمرارية المؤسسة و بقائها في خضم هذه المنافسة الحادة، و عليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية تذكرها كالأتي:

- مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية.
- الإستراتيجية المثلى لاستغلال المحروقات في الجزائر.
- إلزامية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية.

قائمة المراجع

قـائمـة المـراجـع :

أولا : قـائمـة الكتـب باللغـة العـربيـة:

1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، 2002.
2. أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف النشاط لاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
3. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، دار حامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
4. الأخرس عاطف، الهنيني إيمان، حمودة سمير و الجعبري أحمد، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001.
5. رحال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
6. صلاح الدين عبد المنعم مبارك و عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و الخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 2008.
7. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
8. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.
9. فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003،
10. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
11. نواف فخر، خليل الدليمي، محاسبة التكاليف، الجزء الأول، الدار العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2002.
12. نور أحمد، و حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2003.
13. نور أحمد و عبيد حسين، و السيد شحاته، مبادئ المحاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
14. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2000.

ثـانيا : المجـالات و مذكرات المـاجستير:

1. إبراهيم صباح ناريمان، الصناعية واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، قسم التجارة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
2. جميل الرزي ديالا، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، قسم التجارة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
3. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات التسيير و مساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة- أطروحة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة الجزائر، 2005.

4. زرواطي محمد، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية – حالة مؤسسة الصمامات و المضخات (poval) بالرواقية، المدية، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير فرع علوم التسيير تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
5. صالح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2007.
6. صبحي أبو شنف شادي، دراسة و تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير قسم المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
7. طلال جيجان علكاوي، تقييم آثار و معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية، مجلة البتر الخاصة، المجلد 08، العدد 01، أردن، أفريل، 2004.
8. عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع العلوم التجارية تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008.
9. عماد سيد قطب، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات و ملامح، دروس الفرقة أولى تمهيدي، ماجستر، جامعة الأزهر، مصر، 2008.
10. فرزيزي إبراهيم، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) في تسيير تكاليف المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة صناعة الأواني النحاسية في الجزائر، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في فرع علوم التسيير تخصص محاسبة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.
11. ماهر موسى درغام، مدى توفير المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعية الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، فلسطين، 2007.
12. محمد أمين بخاري نجلاء، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2004.
13. محمد هديب عمر، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي –التطبيق و نماذج مقترحة للقياس- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية و المصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الأردن،2009.
14. محمود محمد راجحان ميساء، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات، -دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، مذكرة غير منشورة ضمن متطلبات نيل شهادة

ماجستير في قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

15. نصر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.

ثالثا : قائمة الكتب باللغة الفرنسية:

1. AROPPIM et J.poly, comptabilité analytique d'exploitation, DUNOD, Paris, 2édition.
2. Burlad, A, sunon, c, Comptabilité de gestion gouts contrôle, Ed, vnibert, Paris, 2000.
3. Carla Mendoza et autre, coûts et décisions, Gualino édition, paris, 2002
4. François Engel et Frédenic Klets, cours de comptabilité analytique, Mines Paris, 2005, p10.
5. Michel, M, cost Accounting, 5 th édition, Macgarow-Hill Book compny, Ny, USA, 1997.

الملخص:

يعتبر نظام محاسبة التكاليف وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية, الاقتصادية و القانونية التي تؤثر على الذمة المالية للفرد و المؤسسة, و هي أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسيير و تحديد التكاليف و دراستها.

قد اتخذ قطاع المحروقات –سوناطراك- مركب GP1/Z بارزيو نظاما محكما و ذلك باستعمال مجموعة من الوثائق المحاسبية و الرموز التي تستعين بها للحصول على نتائج أكثر دقة و هذا باستعمالها محاسبة التكاليف في حساب كل التكاليف من اجل اكتساب الوقت و الحصول على نتائج تقديرية.

و كان الهدف من دراستنا, محاولة تطبيق أهمية تقدير التكلفة الوحدوية و دور محاسبة التكاليف باعتبارها نظاما للمعلومات في قطاع المحروقات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية،.

Résumé:

Système de comptabilité des coûts est un moyen nécessaire pour classer et organiser l'information financière, économique et juridique qui affectent la communication juridique financière de la personne et de l'institution qui est aussi la technique de technologies que le développement économique était la principale raison de l'émergence de la gestion et pour aider à identifier et étudier les coûts.

Le secteur des hydrocarbures -sonatrach- complexe GP1/Z est devenu un système strict, en utilisant un ensemble de document comptables et des symboles pour être utilisés afin d'obtenir des résultats plus fiables et précis et l'utilisation de la comptabilité des coûts afin de gagner du temps et obtenir les résultats bien estimer.

Le but de notre étude, une tentative de souligner l'importance de l'application de la comptabilité analytique et son rôle comme un système d'information dans le secteur des hydrocarbures.

Les mots clés : comptabilité analytique, le sectaire des hydrocarbures.